LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU
Uuden edellä

Arvonlisäveron käsittely työmatkakustannusten korvauksessa

Hallamaa, Heli

2014 Hyvinkää

Laurea-ammattikorkeakoulu
Hyvinkää

Arvonlisäveron käsittely työmatkakustannusten korvauksessa

Heli Hallamaa
Liiketalous
Opinnäytetyö
Kesäkuu, 2014

Laurea-ammattikorkeakoulu
Hyvinkää
Liiketalouden koulutusohjelma

Tiivistelmä

Heli Hallamaa

Arvonlisäveron käsittely työmatkakustannusten korvauksessa

Vuosi 2014 Sivumäärä 51

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tarkastella sekä kotimaan että EU-maiden työmatkakustannusten arvonlisäverokäsittelyä. Työssä perehdyttiin siihen, mitä arvonlisäverolla ja sen vähennysoikeudella tarkoitetaan ja miten arvonlisävero kirjataan kirjanpitoon. Työssä tuotiin esille, mihin tulee kiinnittää huomiota mietittäessä eri kulujen luonnetta ja sen perusteella vähennysoikeutta. Tavoitteena oli selventää, mistä matkustuskustannuksista saa vähentää arvonlisäveron ja mitkä puolestaan ovat vähennyskelvottomia.

Työ on tarkoitettu käytännön toiminnan ohjeistukseksi. Työn ei ole tarkoitus toimia oppaana vaan apuna työmatkakustannusten arvonlisäverokäsittelyä mietittäessä. Tarkastajan työn helpottamiseksi liitteenä on ohje matkalaskun tekemiseen Yritys X:ssä käytössä olevassa ohjelmassa.

Arvonlisäverolain vähennysjärjestelmän pääsääntönä on, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritetut verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, ellei laissa toisin määrätä. Työssä selvitettiin, että matka- ja neuvottelukulut ovat yritykselle vähennyskelpoisia. Sen sijaan edustusmenot ja henkilökunnan yksityiskulutukseksi katsottavat kulut ovat vähennyskelvottomia. On huomioitava, että hotelliaamiainen katsotaan yksityiskulutukseksi eikä se oikeuta arvonlisäverovähennykseen, vaikka majoitus muuten olisi vähennyskelpoista. Työssä pohdittiin rajanvetoa markkinointi- ja edustuskulujen sekä virkistyskulujen ja yksityiskulutuksen välillä.

Arvonlisävero on käytössä kaikissa EU-maissa, ja yritys voi hakea myös arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksia. Eri maiden välillä on kuitenkin eroja siinä, mistä kuluista voi hakea palautusta. Työssä nostettiin esille muutamia esimerkkejä kulujen vähennysoikeudesta eri EU-maissa.

Asiasanat: arvonlisävero, arvonlisäverovähennys, matkustuskustannus, matkalasku

Laurea University of Applied Sciences
Hyvinkää
Degree Programme in Business Administration

Abstract

Heli Hallamaa

Handling value added tax in traveling expenses

Year 2014 Pages 51

The purpose of this thesis was to review value added tax (VAT) handling in traveling expenses, including both Finland and other EU countries. The thesis examined what VAT and its deductions meant and how the VAT deductions are taken into account. The research brought up what details should be paid attention to while making a decision on VAT deductions. The aim of this thesis was to clarify which traveling expenses are VAT-deductible and which are non-deductible.

This research is intended to be an instruction for practical action. It is not intended to be a complete guide but it can be used as an aid while considering issues concerning VAT in traveling expenses. For making travel expense reports and inspectors work easier, in the appendix there is a guide on how to make a travel expense report to the system used in Company X.

The principle of the deduction system of VAT act is that all of the taxable purchases are deductible if they are purchased for taxable business and if the VAT act doesn't determine differently. In the thesis it was discovered which travel and negotiation expenses are deductible for companies. For example expenses for business entertainment purposes and expenses that are considered for personnels private use are non-deductible. Hotel breakfasts are personnels private use and non-deductible even if the accommodation's VAT can be deducted. The research examined the border between marketing and business entertainment expenses and recreational expenses and private consumption.

VAT is used in all of the countries in EU and companies are entitled to a refund of the tax included in EU purchases. However, there are diffences in deductible and non-deductible purchases between the countries. This thesis has pointed out a few examples of the right of deduction of expenses in different EU countries.

Keywords: value added tax, deduction of value added tax, traveling expense, travel expense report

Laki- ja lyhenneluettelo

AVA	Arvonlisäveroasetus 50/1994
ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan Unioni
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki 1336/1997
LVL	Liikevaihtoverolaki 559/1991
TVL	Tuloverolaki 1535/1992
VAT	Value added tax

Sisällys

1 Johdanto

Tämän opinnäytetyön aiheena on arvonlisäveron käsittely työmatkakustannusten korvauksessa. Työskentelen laskuntarkastajana Yritys X:ssä, joka on suomalainen teollisuusalan pörssiyhtiö. Aloitin ostolaskun tarkastajana, mutta vähitellen työni laajeni myös matkalaskujen tarkastukseen. Sain idean opinnäytetyöni aiheesta työstäni, koska huomasin, että matkalaskuja tarkastettaessa tulee kiinnittää erityistä huomiota kulujen luonteeseen, jotta kulujen käsittely on oikea. Rajanveto eri kululajien välillä saattaa olla joskus hankalaa, jolloin kulujen luonnetta täytyy tarkastella tarkemmin.

Matkakustannuksina pidetään kuluja, jotka verovelvolliselle on aiheutunut Suomessa tai ulkomailla tehdystä työmatkasta. Työmatkana pidetään matkaa, jonka työntekijä tilapäisesti tekee erityiselle työntekemispaikalle työtehtävien suorittamiseksi. Matka tulee tehdä varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Jos työntekijällä ei ole varsinaista työpaikkaa johtuen työnluonteesta, työmatkana pidetään matkaa, joka on tilapäisesti tehty asunnolta erityiselle työntekemispaikalle.[1] Tuloverolaki (1535/1992, 71 - 73 §) määrittelee, että työmatka on kyseessä myös silloin, kun työntekopaikka sijaitsee muualla kuin työnantajan tai työnantajan kanssa samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön toimipaikassa tai työ kestää enintään kaksi vuotta. Tilapäisenä työskentelynä erityisellä työntekopaikalla pidetään enintään kolmen vuoden työskentelyä samassa työntekopaikassa, jos on kyse työskentelystä rajatun ajan kestävässä työkohteessa, jolla suoritetaan luonteeltaan sellaista työtä, jonka suorittaminen työntekopaikalla päättyy, kun työ saadaan valmiiksi. Jos työntekemispaikka sijaitsee yli 100 kilometrin päässä työntekijän asunnosta tai jos työntekijä joutuu työntekemispaikalle tehdyn matkan takia yöpymään paikan sijainnin vuoksi tilapäisissä majoitustiloissa, matkaa pidetään työmatkana. Verovelvollisen asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja ei pidetä työmatkana. Työkomennuksen välissä tapahtuvaa viikonloppumatkaa tai siihen verrattavaa matkaa asunnon ja erityisen työntekemispaikan välillä ei myöskään pidetä työmatkana.[2]

Hallituksen esityksessä Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta (HE 200/1992 vp.) tuloverolakia muutettaessa ei tehty muutoksia verovapaiden matkakustannusten ja työmatkan käsitteisiin. Verohallinnon vuosittain etukäteen antamaan päätökseen verovapaista matkakustannusten korvauksista ei myöskään esitetty muutosta. Tämä kertoo siitä, että verotuskäytäntö on ollut vakiintunut jo pitkään.[3]

---

[1] Verohallinto. Päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2014 A195/200/2013.
[2] Leppiniemi 2006, 169.
[3] HE 200/1992 vp, Yksityiskohtaiset perustelut 71-73 §.

Työntekijät laskuttavat matkalaskulla työmatkasta aiheutuneita kuluja. Matkalaskulla korvattavat kulut ovat verovapaita, eli niitä ei oteta huomioon työntekijän verotuksessa. Verohallinto antaa vuosittain päätöksen verovapaista matkakustannusten korvauksista.

Tuloverolain 71 - 73 §:t säätelevät verovapaita matkakustannusten korvauksia. Verohallinto julkaisee vuosittain tuloverolain 72 §:n perusteella päätöksen verovapaista matkakustannusten korvauksista. Päätöksessä kerrotaan, mitä työnantaja voi korvata työntekijälle verovapaasti tämän ollessa tilapäisellä työmatkalla, mutta se ei velvoita korvaamaan mitään. Työnantaja on velvollinen korvaamaan työ- ja virkaehtosopimuksissa tai työsopimuksissa sovittujen korvausperusteiden mukaisesti. Useimmissa niistä on yksityiskohtaisia määräyksiä matkakustannusten korvaamisesta. Matkustussäännöissä on yrityskohtaisia sääntöjä ja suosituksia.

Tässä opinnäytetyössä keskitytään arvonlisäverokäsittelyyn matkustamis- ja majoituskustannusten korvauksessa. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi matka- ja paikoituskululiput, hotellimajoitukset ja tarjoilut. Jotta yritys voi tehdä arvonlisäverovähennyksen työntekijöidensä matkustuskustannuksista, kulujen täytyy liittyä yrityksen liiketoimintaan. Arvonlisäverolain (1501/1993, 102 §) mukaan vähennysoikeus koskee pääsääntöisesti vain verollisia hankintoja, jotka on suoritettu verollista liiketoimintaa varten. Tällä tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa verovelvollisuuden eli velvollisuuden tilittää myynnistä vero.

1.1 Työn tavoitteet ja aiheen rajaus

Käsittelen tässä työssä työmatkakustannusten arvonlisäverokäsittelyä. Tuon esille asioita, joihin täytyy kiinnittää huomiota, kun mietitään, voiko yritys vähentää matkakulujen arvonlisäveron korvatessaan työntekijälle aiheutuneita matkakustannuksia. Työssä perehdytään siihen, mitä tarkoittaa arvonlisävero ja sen vähennysoikeus sekä miten ne yhdessä liittyvät työntekijöiden matkalaskuilla hakemiin työmatkakustannusten korvauksiin. Käytännössä tämä tarkoittaa, että työssä käydään läpi muun muassa hotelliaamiainen, edustus- ja neuvottelukuluja sekä yrityksen sisäisiä kokouksia koskevia arvonlisäveroja ja niiden vähennysoikeuksia tai vähennysoikeuden rajoituksia. Työssä käsitellään sekä kotimaan että EU-maiden arvonlisäverotusta muun muassa, miten kotimaan verovähennykset tehdään ja miten yritys voi hakea Euroopan maiden arvonlisäveroja takaisin. Myös ulkomaan arvonlisäverojen palautusten hakemiseen liittyvä prosessi ja arvonlisäveron kirjanpidollinen kirjaus käydään työssä läpi.

Työn tavoitteena on selventää matkakustannusten arvonlisäverokäsittelyä, vähennysoikeutta ja siihen liittyviä ongelmia. Milloin arvonlisävero voidaan vähentää, mitä se edellyttää ja millaisia poikkeuksia vähennysoikeuteen liittyy. Esimerkkien avulla pohditaan erilaisia tapauksia ja etsitään niistä piirteitä, jotka oikeuttavat verovähennykseen tai toisaalta osoittavat, että verovähennystä ei voi tehdä. Työn on tarkoitus olla ohjeena työmatkakustannuksista tehtäviin

verovähennyksiin, mutta tämä ei ole kuitenkaan kattava paketti arvonlisäverosta ja sen vähennyksistä.

Mielestäni työn tekeminen on perusteltua, koska matkalaskun tarkastajilla on suuri rooli matkakustannusten arvonlisäverokäsittelyssä. Matkalaskun tekijöiden ei tarvitse puuttua arvonlisäveron merkintöihin, eivätkä he välttämättä tunnekaan arvonlisäverolainsäädäntöä ja sitä, miten sitä sovelletaan matkalaskuissa. Tarkastajan erityinen huolellisuus ja arvonlisäverolain tuntemus ovat avainasemassa. Työn lopputuloksena syntyvä matkalaskun teko-ohje neuvoo, miten matkalasku tehdään mahdollisimman oikein matkalaskun tarkastuksen helpottamiseksi.

Työn aihe on rajattu koskemaan vain työmatkoista aiheutuneita matkustuskustannuksia, joita ovat kaikki työmatkan aikana hankitut tavarat ja palvelut. Niihin kuuluvat esimerkiksi henkilökuljetus, majoitus, ravintolakulut, autonvuokra ja paikoituskulut.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Tämä on vero-oikeudellinen työ, jossa käytetään pääasiassa lainsäädäntöä, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskirjallisuutta hyödyksi. Niiden avulla on tarkoitus pohtia eri kulujen vähennysoikeutta. Jotta tämän työelämälähtöisen tutkimuksen ymmärrettävyyttä voidaan parantaa, etsin esimerkkitapauksia, joiden avulla voidaan tarkastella tyypillisimpiä työmatkakustannuksia ja rajanvetoa eri kululajien välillä. Kun kotimaan ja EU-maiden kulujen arvonlisäverokäsittely on käyty läpi, käsitellään hieman myös arvonlisäveron kirjaamista yrityksen kirjanpidossa. Lopuksi tutkimuksen pääkohdat tiivistetään yhteenvedossa.

Työ on käytännön toiminnan ohjeistamista ja on tarkoitettu avuksi matkalaskujen tarkastukseen. Lisäksi lopputuloksena syntyy ohjeistus matkalaskun oikeaoppisesta tekemisestä. Työtä ei ole tarkoitettu oppaaksi vaan lähinnä avuksi työmatkakustannusten arvonlisäverokäsittelyyn, varsinkin, kun kyseessä on työssä esiteltyjen esimerkkien kaltaiset tapaukset.

2 Arvonlisäverotus yleisesti

Suomen verojärjestelmä on jaettu kahteen osaan, välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömiä veroja maksetaan saaduista tuloista, esimerkiksi palkoista, pääomatuloista tai yrityksen voitosta. Välillisiä veroja maksetaan hyödykkeiden vaihdannasta. Tärkein välillinen vero on arvonlisävero.[4] Veromuotona arvonlisäverolle on ominaista laaja veropohja ja laajat vähennysoikeudet. Vero on mukana tavaran tai palvelun vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Kuitenkin

[4] Äärilä 2013, 28.

vähennysoikeuden ansiosta veron kertautuminen on vähäistä, joten arvonlisävero soveltuu mainiosti hyödykkeiden kansainväliseen vaihdantaan.[5]

Arvonlisävero on kulutusvero, joka lisätään tavaran tai palvelun myyntihintaan. Myyjä perii sen myynnin yhteydessä ja tilittää valtiolle. Kaikki, jotka liiketoiminnassaan harjoittavat tavaroiden ja palveluiden myyntiä, vuokrausta tai niihin verrattavaa toimintaa, ovat arvonlisäverovelvollisia. Vero on tarkoitettu kuluttajan maksettavaksi, joten tämän vuoksi myyjällä on oikeus vähentää arvonlisävero, jos se sisältyy toiselta verovelvollisesta liiketoimintaa varten ostettuun tavaran tai palvelun hintaan. Tällä tavoin lopullisiin kuluttajahintoihin sisältyy vain yhdenkertainen vero.[6] Arvonlisäverosta säädetään arvonlisäverolaissa ja arvonlisäveroasetuksessa (AVA 50/1994). Vero kohdistuu periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin tai palveluihin laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä. Myynnin verollisuutta pidetään pääsääntönä ja verottomuutta sen poikkeuksena. Tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, ellei laissa toisin säädetä.[7]

EU-oikeutta pidetään autonomisena ylikansallisena oikeusjärjestyksenä, joka eroaa kansainvälisestä oikeudesta. Se voi välittömästi luoda oikeuksia ja velvollisuuksia niin EU:n toimielimille ja jäsenvaltioille kuin yksityisille oikeussubjekteille kuten luonnollisille henkilöille ja osakeyhtiöille. Tämä on yksi tekijä, joka erottaa EU-oikeuden kansainvälisestä oikeudesta. EU-säädöksiin kuuluvat asetukset ja direktiivit antavat lainsäädännölle raamit, mutta jäsenvaltioilla on olemassa kansallinen liikkumavara, joka mahdollistaa antamaan EU-säädöksestä poikkeavan sääntelyn.[8] Arvonlisävero on käytössä kaikissa EU-maissa, mutta jäsenmailla on oikeus päättää soveltamastaan verokannasta. Maiden välillä on myös eroja siinä, mistä kustannuksista saa hakea arvonlisäveron palautusta.[9] Asetusten keskeisenä periaatteena on, että niitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa. Yleensä niiden tavoitteena on tuoda yhtenäistävä EU-sääntely jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen tilalle. Jos asetuksessa ei sallita kansallista liikkumavaraa, siihen ei silloin ole oikeutta. Direktiivit ovat oikeudellisesti sitovia, mutta eroavat merkittävästi asetuksista. Jokaisessa direktiivissä on määräaika, jonka kuluessa se on implementoitava eli pantava täytäntöön. Direktiivissä velvoittaa vain lopputulos, ja jäsenvaltiot voivat harkita tarvittavat muodot ja keinot päämäärän saavuttamiseksi. Direktiivien tavoitteena on yleensä kansallisten lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen.[10]

---

[5] Niskakangas 2009, 123.
[6] Arvonlisäverotus 2013.
[7] Myrsky 2013, 59.
[8] Ojanen 2010, 35, 40.
[9] Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Takalo 2012, 326 - 327.
[10] Ojanen 2010, 41 - 44.

2.1 Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa

Arvonlisävero tilitetään oma-aloitteisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollinen on itse vastuussa, että kausiveroilmoitus on täytetty oikein ja vero maksetaan oikean suuruisena. Kausiveroilmoituksella annettavat tiedot on tarvittaessa voitava tarkistaa.[11] Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan jokainen liike- tai ammattitoimintaa harjoittava on toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Arvonlisäveroasetuksen 1 §:ssä säädetään, että kirjanpitovelvollisen verovelvollisen tulee kirjata veron määrään vaikuttavat tapahtumat aikajärjestyksessä. Myyjän vastuulla on antaa ostajalle oikeat tiedot sisältävä ja arvonlisäverolain laskumerkintävaatimukset täyttävä tosite silloin, kun ostajana on oikeushenkilö tai elinkeinonharjoittaja. Poikkeuksena kuitenkin verottomasta myynnistä annettu tosite, jonka ei tarvitse täyttää arvonlisäverolain laskumerkintävaatimuksia.

Arvonlisäverolain 209 b § sisältää yksityiskohtaiset laskun muotoa ja tietosisältöä koskevat vaatimukset. Laskussa on oltava seuraavat tiedot:

- Päivämäärä, jolloin lasku on annettu
- Juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä (laskun numero)
- Myyjän alv-numero
- Ostajan alv-numero, jos ostaja on verovelvollinen tai on kyse tavaroiden yhteisömyynnistä
- Myyjän ja ostajan nimi ja osoitetiedot
- Ostotapahtumaa koskevien tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- Tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun päivä, jos se on määritettävissä ja on eri kuin laskun päivä
- Arvonlisäveroton hinta verokannoittain ja verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset alennukset tai hyvitykset, jos niitä ei ole huomioitu yksikköhinnassa
- Verokannat
- Suoritettavan veron määrä
- Merkintä verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverolain tai arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevaan säännökseen
- ”Käännetty verovelvollisuus” merkiksi ostajan verovelvollisuudesta
- ”Itselaadinta”, jos ostaja laatii laskun
- Uusien kuljetusvälineiden tiedot

[11] Kallio, Nielsen, Ojala & Sääskilahti 2013, 847.

- "Voittomarginaalijärjestelmä-käytetyt tavarat", "voittomarginaalijärjestelmä-taide-esineet" tai "voittomarginaalijärjestelmä-keräily- ja antiikkiesineet" -merkinnät
- ”Voittomarginaalijärjestelmä-matkatoimistot”-merkintä
- Sijoituskullan verollista myyntiä osoittava määrä
- Viittaus edelliseen laskuun, jos uudella laskulla muutetaan edellistä

Laskumerkintävaatimukset on yhtenäistetty EU:n veroalueella ja edellä mainittu säännös sisältyy nykyisen Euroopan arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EC) artiklaan 226. Näiden tietojen puuttuminen tarkoittaa pääsääntöisesti sitä, että ostajalla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Verohallinto voi kuitenkin joissain tapauksissa hyväksyä vähennyksen, vaikka vaaditut tiedot sisältävää tositetta ei olisikaan. Verovelvollisen on kyettävä muulla tavoin osoittamaan olevansa oikeutettu vähennykseen.[12]

Usein matkalaskuilla laskutettavat kulut ovat kevennetyn laskumerkintävaatimuksen alaisia kuluja. Kevennetyt laskuvaatimukset koskevat kaikkia enintään 400 euron laskuja. Laskun loppusummasta riippumatta näitä voi soveltaa myös ravintola- ja ateriapalveluihin sekä henkilökuljetuksiin edelleenmyyntiä lukuun ottamatta. Näiden lisäksi myös pysäköintimittareiden ja niihin verrattavien laitteiden tulostamat kuitit voidaan varustaa kevennetyin laskumerkinnöin. Nämä laskut ovat lainmukaisia tositteita silloin, kun ne sisältävät laskun päivän sekä myyjän nimen ja alv-numeron. Myös myyntiä koskevien tavaroiden määrän ja lajin sekä palveluiden lajin ja arvonlisäveron määrän verokannoittain tai verottoman hinnan verokannoittain tulee olla merkittynä laskulle.[13]

Laskuilla voi olla enemmän tietoa, kuin mitä arvonlisäverolain säädökset edellyttävät. Hotellilaskuilla, jotka ovat enintään 400 euron suuruisia, ei tarvitse olla työnantajan nimeä, mutta siinä saa olla työntekijän nimi.[14] Tämä koskee kuitenkin vain Suomessa tapahtuvaa majoittumista. Ulkomaalaispalautusten edellytykseksi saatetaan asettaa tiukempia vaatimuksia kuin Suomessa. Ulkomaalaispalautuksia käsitellään myöhemmin työssä.

2.2 Arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen rajoitukset

Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa, mutta kuluttajahintaan vero sisältyy vain kertaalleen riippumatta tavaran tai palvelun vaihdannan vaiheiden määrästä. Tämä on mahdollista vähennysjärjestelmän avulla. Vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron moninkertaisuus poistamalla tavaran tai palvelun hinnasta edellisen portaan maksama vero,

---

[12] Tomperi 2010, 59.
[13] Ks. Arvonlisäverolaki 209 f §.
[14] Verohallinto. Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa A95/200/2012.

kun tavara tai palvelu myydään verollisena eteenpäin. Vähennysoikeus on myönnetty vain verovelvollisille, ja se koskee vain ostoja, joista myyjä on ollut velvollinen tilittämään veron.

Kun arvonlisäverovelvollinen yritys tilittäessään myyntinsä perusteella arvonlisäveroa vähentää myynnin verosta ostohintoihin sisältyneen veron, on kyseessä vähennysoikeuden toteuttaminen. Jos vähennettävä vero on enemmän kuin myynnistä suoritettava vero, erotus vähennetään muista kausiveroilmoituksella ilmoitettavista veroista. Jos erotus on tämän jälkeenkin negatiivinen, veroviranomainen palauttaa erotuksen rahana verovelvolliselle. Ostojen arvonlisävero ei siten ole verovelvolliselle ostajalle kustannus vaan läpikulkuerä.[15] Arvonlisävero on tarkoitus vyöryttää kuluttajien maksettavaksi. Yritys sisällyttää sen tavaran tai palvelun myyntihintaan ja tilittää arvonlisäveron valtiolle. Ostajalla on mahdollisuus vähentää myyjän laskuttama arvonlisävero yritysten välisissä liiketoimissa. Läpikulkuerällä tarkoitetaan siis sitä, että se ei jää yrityksen maksettavaksi, vaan yritys toimii ikään kuin veron kantajana.[16]

Arvonlisäverolain vähennysjärjestelmän pääsääntö on, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritetut verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, ellei laissa ole vähentämistä nimenomaan kielletty.[17]

Vähennysoikeus edellyttää, että osto on suoritettu liiketoimintaa varten. Arvonlisäverolaissa ei ole yleisesti määritetty, mitä liiketoiminnalla tarkoitetaan. Jatkuvaa tai toistuvaa, ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa pidetään liiketoimintana. Toiminnan tulee olla myös sellaista, johon sisältyy yrittäjäriski. Arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoitteen vuoksi liiketoiminnan käsitettä tulkitaan laajasti.[18] Liiketoiminnan, jota varten ostot on tehty, on oltava vähennykseen oikeuttavaa toimintaa ja ostot tulee tehdä toiselta verovelvolliselta. Vain verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia. Verollisuus edellyttää, että myyjän liiketoiminta on sellaista, josta tulee rekisteröityä verovelvolliseksi. Myyjän verovelvollisuus ilmenee siitä, että yritys on merkitty Verohallinnossa pidettävään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Ostaja voi tarkistaa myyjän rekisteröitymisen Verohallinnolta tai internetistä yritystietojärjestelmästä. Oston verollisuus edellyttää myös, että osto on sellainen hyödyke, jonka myynnistä myyjä on velvollinen tilittämään veron. Ostajalla tulee olla lain vaatimuksien mukainen tosite ostosta, jotta se on vähennyskelpoinen.[19]

Kun työntekijä laskuttaa työnantajalta työmatkasta aiheutuneita matkakustannuksia ja liittää matkalaskuun alkuperäisen, verollisen laskun, katsotaan tällaiset kustannukset verotuskäytännössä pääsääntöisesti työnantajalle vähennyskelpoisiksi. Vaikka kulujen ensimmäinen mak-

---

[15] Äärilä 2013, 191.
[16] Myrsky & Ossa 2008, 239.
[17] Äärilä 2013, 191.
[18] Myrsky & Ossa 2008, 243.
[19] Niskakangas 2009, 139 - 140 ja Äärilä 2013, 193.

saja on ollut ei-verovelvollinen työntekijä, kulut ovat vähennyskelpoisia, koska ne kuuluvat selkeästi työnantajan liiketoimintaan ja perustuvat verolliseen tositteeseen. Työntekijän työmatkan ateriointikustannukset ovat kuitenkin vähennyskelvottomia, koska niiden katsotaan olevan yksityiskuluja. Oikeuskäytännön mukaan myös hotellihuoneen hintaan sisältyvä aamiainen on työntekijän yksityiskulu ja näin ollen vähennyskelvoton.[20] Tätä käydään tarkemmin läpi myöhemmin työssä.

Vaikka kaikki vähennysoikeuden edellytykset täyttyisivät, ostot eivät silti välttämättä ole vähennyskelpoisia. Jos osto liittyy henkilöstön yksityiskäyttöön tai muuhun kuin yrityksen liiketoimintaan, siitä ei saa tehdä arvonlisäverovähennystä.[21]

3 Kotimaan arvonlisävero ja arvonlisäveron käsittely

Yrityksillä on oikeus vähentää kotimaassa tapahtuneista matkakustannuksen korvauksista arvonlisävero kuitissa näkyvän verokannan mukaisesti, jos kulu on vähennyskelpoinen. Suomessa on käytössä yleinen verokanta ja kaksi alennettua verokantaa. Verokanta on prosenttiluku, jolla lasketaan tavaran tai palvelun verottomasta hinnasta suoritettava veron määrä. Vuodesta 2013 Suomessa tapahtuvasta verollisten tavaroiden ja palvelujen myynnistä on suoritettu pääsääntöisesti arvonlisäveroa 24 %. Tämä on yleinen verokanta, mutta on olemassa lukuisia poikkeuksia, joilla verokanta on määritelty normaaliverokantaa alemmaksi, 14 tai 10 %:iin.[22]

Arvonlisäverokanta	Tavarat tai palvelut, joihin veroa sovelletaan
24 %	Yleinen verokanta
14 %	Elintarvikkeet, rehut sekä ravintola- ja ateriapalvelut
10 %	Henkilökuljetus (mm. taksi ja julkisten kulkuvälineiden liput), majoitus sekä kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut (mm. teatterit, elokuvat ja urheilutapahtumat)

Taulukko 1: Yleiset ja alennetut verokannat[23]

Nämä arvonlisäverokannat eivät kuitenkaan kerro sitä, saako yritys tehdä verokantojen mukaisen arvonlisäverovähennyksen hankinnoistaan. Taulukossa 2 esitetään työmatkakustannukset ja niiden arvonlisäverokanta sen mukaan, mistä saa tai ei saa tehdä verovähennystä.

Kotimaan työmatkakustannus	Vähennysoikeus
Henkilökuljetus (taksit, julkiset kulkuväli-	10 %

[20] Äärilä 2013, 193, 197 - 198.
[21] Niskakangas 2009, 140.
[22] Kallio ym. 2013, 478 - 479.
[23] Verohallinto. Arvonlisäverokantojen muutos A119/200/2012.

neet)	
Majoitus	10 %
Hotelliaamiainen	0 % (työntekijän yksityiskulutus)
Elintarvikkeet, ruokailu	14 %
Pysäköintikulut	24 %
Edustus (asiakkaisiin kohdistuva, parempitasoisempi vieraanvaraisuus, ei esim. normaali lounas)	0 %
Henkilökunnan yksityiskulutukseksi katsottava toiminta (sisäisten kokousten iltatilaisuudet)	0 %

Taulukko 2: Arvonlisäveron vähennysoikeus matkakustannusten korvauksessa

Matkakustannusten arvonlisäverokäsittely määritellään matkalaskuja tarkastettaessa. Matkalaskun tarkastajan tulee olla selvillä kulun luonteesta, jotta hän voi tehdä päätöksen arvonlisäveron vähennyksestä. Matkalaskulle valitaan oikea kululaji ja mahdollinen arvonlisäverovähennys, jos sen voi tehdä. On tärkeää, että matkalaskun tekijät laittavat kulut selkeästi laskulle ja lisäävät selitteen jokaisesta kulusta erikseen, jotta voidaan varmistua tapahtuman liittyvän yrityksen liiketoimintaan. On myös välttämätöntä, että tarjoilukuluihin merkitään tarjoiluun osallistuneiden nimet. Osallistujien yritykset tulee myös mainita. Tämä on erityisen tärkeää edustuskuluissa. Jos tiedot ovat puutteelliset, matkalaskun tarkastajan tehtävänä on kysyä lisätietoa matkalaskun tekijältä, ennen kuin hän laittaa laskun hyväksyttäväksi. Näiden tietojen perusteella matkalaskun tarkastajat päättävät, voidaanko matkalaskulla oleva kulu korvata ja voiko siitä tehdä arvonlisäverovähennyksen. Matkalaskun hyväksyjällä on velvollisuus tarkistaa kulut ja hän päättää viime kädessä korvataanko kulut matkustajalle.

Matkalaskun tarkastusprosessi Yritys X:ssä

Matkustaja

- tekee matkalaskun matkalaskuohjelmassa
- skannaa kuitit ja liittää matkalaskulle. Lämpökuiteista tulee ottaa kopiot ja liittää matkalaskun paperiversioon
- lähettää laskun sähköisesti matkalaskun tarkastajalle
- lähettää tulostetun matkalaskun ja alkuperäiset kuitit tarkastajalle (matkalaskut tarkastetaan vasta alkuperäisten kuittien kanssa)

Tarkastaja

- tarkastaa laskun tiedot ja pyytää tarvittaessa lisäselvennystä
- tarkastaa voiko kulut korvata verovapaasti
- tarkastaa käytetyt kululajit, vaihtaa tilit tarvittaessa ja merkitsee mahdolliset arvonlisäverovähennykset
- lähettää laskun hyväksyjälle ja liittää alkuperäiset kuitit laskun paperiversioon

Hyväksyjä

- tarkastaa kustannukset ja kulujen kohdistuksen (kustannuspaikka/projekti)
- hyväksyy laskun, jos se on sovitun mukainen ja lähettää maksuun

Reskontranhoitaja

- poimii matkalaskut maksatukseen ja tekee maksatuksen
- kirjaa matkalaskut ja siirtää ne kirjanpitoon. Jos tiliöinnissä on jotain väärin, kysyy lisätietoja joko matkustajalta tai hyväksyjältä
- arkistoi matkalaskut

Kun aletaan miettiä matkakustannusten arvonlisäverokäsittelyä, tulee olla selvillä kulun luonteesta. Yleensä helpoimmin tulkittavia kustannuksia ovat hotellimajoitus, henkilökuljetus ja paikoituskulut. Nämä ovat yleensä tyypillisimpiä matkalaskuilla veloitettavia kustannuksia. Verolliseen liiketoimintaan liittyvät, veroa sisältävät kustannukset ovat yleensä vähennyskelpoisia, jos ne ovat matka- tai neuvottelukuluja, eivätkä esimerkiksi edustusta tai työntekijöiden yksityiskulutusta. Seuraavassa luvussa käydään tarkemmin läpi kotimaan eri matkustuskustannuksia ja pohditaan arvonlisäverokäsittelyä. Tarkoitus on nostaa esille kulujen luonteista sellaisia asioita, jotka oikeuttavat arvonlisäverovähennykseen tai toisaalta poistavat vähennysoikeuden. Esimerkkien ja Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätösten avulla pyrin selkeyttämään teoriaa.

4 Eräitä arvonlisäverokäsittelyn tulkintatilanteita kotimaassa

Kun tarkastellaan kustannuksia, täytyy ensiksi selvittää, mitä kulua käsitellään ja mikä kulun veroprosentti on. Vähennysoikeuden kannalta on merkittävää, mistä ja mihin työmatka on tehty ja minkä takia. On myös huomioitava, että vähennysoikeuden edellytyksenä on tosite, joka täyttää laskumerkintävaatimukset. Matkalaskuun tulee liittää ostotosite. Tällöin työnantaja voi tehdä arvonlisäverovähennyksen, jos muut vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät.

Tavaroiden ja palvelujen myynnin yleinen verokanta on 24 %. Yleistä verokantaa tulee soveltaa silloin, kun arvonlisäverolaissa ei säädetä alemman verokannan käytöstä. Vaikka jokin tavara tai palvelu on alemman verokannan alainen, sen välitykseen sovelletaan yleistä verokantaa.[24] Yleisen verokannan, 24 %:n, työmatkakustannuksia ovat yleensä paikoitus, autonvuok-

[24] Joki-Korpela ym. 2012, 246.

raus ja alkoholi. Arvonlisäverolain 85 §:n mukaan alennettua 14 % verokantaa sovelletaan elintarvikkeiden, rehuaineiden ja ravintola- ja ateriapalvelujen myyntiin. Elintarvikkeiksi luetaan juomat, ruokatarvikkeet ja sellaiset aineet, jotka on tarkoitettu nautittavaksi sellaisenaan. Työmatkakustannuksissa on usein kuluja, jotka sisältävät 14 % arvonlisäverokantaa. Esimerkiksi tarjotut lounaat ja muut ravintolapalvelut ovat hyvin yleisiä työmatkakustannuksia. Alennettua 10 % verokantaa sovelletaan henkilökuljetukseen, majoituspalveluihin sekä kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksuihin.[25] Tällaista henkilökuljetusta ovat esimerkiksi junamatkat, linja-autokuljetukset sekä lento- ja taksimatkat. Alennettu verokanta sisältyy vain kotimaassa tapahtuviin henkilökuljetuksiin, kun taas ulkomaille suuntautuvat kuljetukset ovat verotonta myyntiä. Alennettua verokantaa sovelletaan vain henkilökuljetukseen, mutta tavaroiden kuljetus on yleisen verokannan alaista. Tähän eivät vaikuta matkustajan mukanaan kuljettamat matkatavarat.[26] Arvonlisäverolain 29 §:n mukaan hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niiden kaltaisessa majoitustoiminnassa kuten huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisessa suoritetaan veroa. Näihin sovelletaan alennettua 10 % verokantaa. 10 % vero sisältyy vain hotellihuoneen tai muun majoituspalvelun hintaan. Sitä ei sovelleta majoituspalvelun yhteydessä käytettyihin muihin palveluihin, kuten esimerkiksi ravintolapalveluihin.[27] Työmatkakustannuksina voi joskus olla myös kulttuuri- ja viihdetilaisuuksia, teatteriesityksiä tai urheilutapahtumia, joiden pääsymaksuissa sovelletaan 10 % verokantaa.[28] On hyvin todennäköistä, että usein tällaiset kulut liittyvät oman henkilöstön iltaohjelmaan tai edustukseen, jolloin niillä ei ole vähennysoikeutta.

Verollista toimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäverolaissa selkeästi pääsääntö. Arvonlisäverolain 114-116 §:ssä säädetään vähennysoikeuden rajoituksista, jotka ovat poikkeus mainitusta pääsäännöstä. Arvonlisäverolain 114 §:n mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita tai palveluita:

> *”1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut;*
>
> *2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut;*
>
> *3) edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut*

---

[25] AVL 85 a §.
[26] Joki-Korpela ym. 2012, 248 - 249.
[27] Joki-Korpela ym. 2012, 249.
[28] AVL 85 a §.

> *4) henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset ja sellaiset ilmaalukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut"*

Luetellut hankinnat liittyvät usein ainakin välillisesti yrityksen verolliseen liiketoimintaan, mutta niiden katsotaan liittyvän enemmän yksityiseen kulutukseen tai siihen verrattavaan tarkoitukseen. Tämän johdosta ne olisivat vähennyskelvottomia jo lain yleistä vähennysoikeutta koskevien säännöstenkin perusteella. Rajoituksia tulee kuitenkin tulkita suppeasti, koska niillä rajoitetaan yleistä vähennysoikeutta. Jos tilanteet ovat tulkinnallisia lain sanamuodon perusteella, vähennysrajoitukset tulee tulkita verovelvollisen eduksi.[29]

Jos vähennysoikeuden perusteet täyttyvät, eikä vähennysoikeutta ole erikseen laissa rajoitettu, hankitut tavarat ja palvelut ovat vähennyskelpoisia. Joissakin tilanteissa kulujen luonnetta joudutaan pohtimaan tarkasti, jotta rajanveto eri kululajien välillä olisi mahdollista. Seuraavaksi käsitellään tarkemmin työmatkakustannuksia, joilla ei ole vähennysoikeutta tai joiden vähennysoikeuden tulkitseminen edellyttää kulujen tarkempaa tarkastelua. Esille nousevat muun muassa hotelliaamiainen, edustus- ja neuvottelukulut sekä erilaiset virkistys- ja muut henkilöstömenot.

4.1 Hotelliaamiainen

Majoitusliikkeen antama tosite voi sisältää varsinaisen majoituksen ohella muita kustannuksia, kuten aamiaisen, puheluja tai minibaariostoksia. Jos majoitusliikkeen lasku liittyy työnantajayrityksen verolliseen liiketoimintaan, siihen sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoista majoituksen ja työpuheluiden osalta. Vähennyskelvottomana yksityiskulutuksena pidetään sen sijaan aamiaista ja minibaariostoksia.[30] Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisussa (30.6.2005 T 1672) käsitellään hotelliaamiaisen vähennyskelvottomuutta. KHO katsoi, että työmatkalla olevan henkilön hotelliaamiaisen osuus on työntekijän yksityiskulutusta ja näin ollen aamiaisen osuus tulee jättää vähentämättä. Oikeustapauksessa ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka harjoitti verollista liiketoimintaa Saksassa, suoritti Suomessa liiketoimintaansa liittyvää testaustoimintaa. Yhtiön työntekijöiden työmatkoista aiheutui majoituskustannuksia, joihin sisältyi myös majoitukseen liittyneiden aamiaisten osuus. Majoituskustannuksiin sisältyneiden aamiaisten osuudesta ei ollut vähennysoikeutta, joten yhtiöltä evättiin oikeus hakemaansa palautukseen. Verohallinnon ohjeessa Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa (Dnro A19/200/2014) todetaan, että "Jos aamiainen ei sisälly huoneen hintaan,

---

[29] Kallio, Laatikainen, Nielsen, Ojala, Pahlman & Sääskilahti 2001, 166.
[30] Joki-Korpela ym. 2012, 189.

sen hinta on päivärahalla korvattava kustannus.” Tästä on myös pääteltävissä, että kyse on työntekijän yksityiskulutuksesta.

4.2 Edustuskulut

Edustusmenon käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa eikä sitä koskevissa esitöissä. Edustusmenon käsitteen määrittelyä on haettava oikeus- ja verotuskäytännöstä. Käsite voidaan pohjata myös tuloverotusta koskevaan oikeuskäytäntöön, koska käsitteen tulisi olla yhteneväinen molemmissa verolajeissa. Arvonlisäverotuksesta ei ole annettu erikseen edustusmenoihin liittyvää ohjeistusta, mutta Verohallituksen julkaisua 623 III Edustusmenot verotuksessa voidaan soveltaa myös arvonlisäverotuksessa.[31] Julkaisussa määritellään, että edustusmenoina pidetään sellaisia asiakkaisiin, liiketuttaviin tai muihin elinkeinonharjoittajan elinkeinotoimintaan vaikuttaviin henkilöihin kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen, entisten säilyttämiseen tai parantamiseen tai muutoin liiketoiminnan edistämiseen.[32]

Edustusmenot ovat aina kokonaan vähennyskelvottomia menoja. Vähennyskelvottomuus ei määräydy sen mukaan, aiheutuuko edustusmenoista uusia liikesuhteita tai paranevatko entiset suhteet. Niistä ei saa vähentää arvonlisäveroa riippumatta siitä, mikä lopputulos on. Edustuskulut eivät kuitenkaan aina ole olleet kokonaan vähennyskelvottomia. Aikaisemmin voimassa olleessa Liikevaihtoverolaissa (LVL) säädettiin, että edustustarkoitukseen käytettävät alkoholijuomat, tupakkavalmisteet ja lahjat olivat vähennyskelvottomia. Muut edustusmenot olivat vähennyskelpoisia, mutta veropohjan suppeudesta johtuen tämä tarkoitti käytännössä sitä, että vain edustusateriat voitiin vähentää. Kulutusneutraalisuuden ja hallinnollisten syiden takia Hallituksen esityksessä Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi 88/1993 vp. ehdotettiin, että arvonlisäverolaissa edustusmenot ovat kokonaan vähennyskelvottomia, koska veropohjan laajentuessa yksityiseen kulutukseen verrattavien edustusmenojen määrä olisi kasvanut oleellisesti.[33]

Edustusmenojen rajaaminen voi joskus tuottaa ongelmia, koska edustusmenot ja erilaiset vähennyskelpoiset markkinointi-, mainos- ja PR-menot sekä neuvottelukulut ovat luonteeltaan samankaltaisia. Tällaisten myyntiä edistävien kulujen vähennyskelpoisuus tulee aina selvittää tapauskohtaisesti. Edustustilaisuus on yleensä suljettu tilaisuus, jonka osallistujat on rajattu etukäteen. Se voi sisältää niin vapaamuotoista seurustelua kuin yrityksen tuotteiden esittelyä. Edustustilaisuuksien tarjoilu on usein runsaampaa kuin markkinointitilaisuuksissa ja sisältää alkoholia. Edustuksen kohteena ovat aina yrityksen ulkopuoliset asiakkaat. Oman henkilöstön tilaisuudet tai henkilökunnalle annetut merkkipäivälahjat tai muut muistamiset eivät ole

---

[31] Kallio ym. 2013, 605 - 606.
[32] Verohallinto. Ote Verotiedotteesta 4/1993.
[33] HE 88/1993 vp, yksityiskohtaiset perustelut 114 §.

edustamista.[34] Edustuskuluiksi luetaan kaikki edustustilaisuuteen suoranaisesti liittyvät kustannukset. Tällaisia ovat edustamisesta aiheutuneet välittömät menot, esimerkiksi ravintolakulut sekä edustuslahjojen hankinta, edustusmatkoista aiheutuneet matkakustannukset sekä edustamiseen käytetyistä kiinteistöistä aiheutuneet kulut.[35] Edustustilaisuuksista aiheutuneet kulut eivät ole missään määrin vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa.

4.2.1 Edustusta vai markkinointia

Kun mietitään kulujen rajanvetoa vähennyskelpoisten markkinointikulujen ja vähennyskelvottomien edustuskulujen välillä, on otettava huomioon tilaisuuden tarkoitus ja luonne, kulujen luonne ja osallistujat. Jos tilaisuus on tarkoitettu uusien liikesuhteiden luomiseen, jo olemassa olevien liikesuhteiden ylläpitämiseen tai muuhun liiketoiminnan edistämiseen, kyseessä on mitä todennäköisimmin edustuskulu. Jos taas tarkoituksena on kertoa yrityksen toiminnasta tai uusista tuotteista, tilaisuutta voidaan pitää markkinointina. Kulujen luonnetta mietittäessä kohderyhmä on myös tärkeä kriteeri. Edustuskulua puoltaa se, että tilaisuuteen on kutsuttu ennalta määrätyt henkilöt, kun taas markkinointitilaisuudet ovat usein kaikille avoimia tilaisuuksia, kuten messuja. Opiskelijaryhmille järjestettävät yritysvierailut ovat vähennyskelpoisia, koska niiden tarkoituksena on usein yleisesti luoda myönteinen kuva yrityksen toiminnasta.[36]

Korkein hallinto-oikeus antoi keväällä 2013 kolme vuosikirjapäätöstä, jotka koskivat edustus- ja markkinointitilaisuuksien kulujen vähentämistä arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa.[37] Päätöksissä edustusmenon käsite on sama kuin aikaisemmin, mutta kohderyhmämarkkinoinnin vähennysedellytyksiä muutettiin. Tietyin edellytyksin markkinointitilaisuuksien kulut ovat vähennyskelpoisia. Tilaisuuden luonteesta tulee tehdä kokonaisarviointi vedettäessä rajaa edustus- ja markkinointikulujen välille.[38] Edustustilaisuudet ovat aina vähennyskelvottomia, mutta markkinointitilaisuuksien kohdalla on tarkasteltava kulujen luonnetta. Tilaisuuden luonnetta määritettäessä tulee huomioida tilaisuuden ohjelma, sisältö ja tarjoilu. Tarjoilussa merkitystä on tilaisuuden pituudella, toiminnallisella liittymisellä ohjelmaa sekä tarjoilun sisällöllä. Jos tilaisuus rakentuu tarjoilun ympärille, kyse on edustamisesta. On mahdollista, että tilaisuus alkaa markkinointitilaisuutena ja jatkuu edustustilaisuutena. Tilaisuuden ajankohdalla ei ole ratkaisevaa merkitystä. Jos kyseessä on markkinointitilaisuus, yksittäisien kulujen luonnetta tulee arvioida erikseen. Jos tarjoilu on tavanomaista ja toissijaista, se ei ole edustamista. Tavanomaisena tarjoiluna voidaan pitää kahvitarjoilua sekä buffet-tyyppistä tai hintatasoltaan vastaavaa lounastarjoilua. Tarjoiluun voivat sisältyä myös ruokajuomat. Tällaiseksi lou-

---

[34] Kallio ym. 2013, 605, 609.
[35] Äärilä 2013, 215.
[36] Joki-Korpela ym. 2012, 192.
[37] Ks. KHO 11.4.2013 T 1227, KHO 11.4.2013 T 1228 ja KHO 11.4.2013 T 1229.
[38] KHO 11.4.2013 T 1227.

nastarjoiluksi luetaan myös esimerkiksi työpaikkaruokalan lounaat ja ravintolan lounaslistan ateriat. Toissijaisuudella tarkoitetaan sitä, että tarjoilu sisältyy ajallisesti ja toiminnallisesti tilaisuuden ohjelmaan ja on tavanomaista huomaavaisuutta osallistujia kohtaan. Tarjoilu ei siten ole tilaisuuden tarkoitukseen ja ohjelmaan nähden epätavallista.[39]

Kuva 1: Vähennysoikeuden arviointi[40]

Yritykset antavat joskus myös lahjoja asiakkaille. Vähennyskelpoiset mainoslahjat ovat arvoltaan vähäisiä ja niitä annetaan useille henkilöille samanaikaisesti. Lahjoissa on yleensä yrityksen nimi tai tunnus tai ne ovat yrityksen itsensä valmistamia. Edustuslahjat on valittu vastaanottajaa silmälläpitäen hyvin yksilöllisesti. Alkoholilahjat ja merkkipäivälahjat katsotaan edustuslahjoiksi ja ovat vähennyskelvottomia.[41]

4.3 Henkilökunnan sisäiset kokoukset

Yrityksen sisäisiin kokouksiin liittyvät kulut ovat joko verolliseen liiketoimintaan liittyviä, vähennyskelpoisia neuvottelumenoja tai liiketoimintaan liittymättömiä, vähennyskelvottomia yksityismenoja. Vähennyskelpoisuutta arvioitaessa menojen tavanomaisuudella on yleensä merkitystä.[42] Vähennyskelpoisia kuluja voivat olla myös konserniyhtiöiden väliset neuvottelut. Tilaisuuksissa tarjottavat alkoholi- ja tupakkatuotteet kuuluvat myös vähennysoikeuden piiriin, jos menot ovat kohtuullisia. Jos vähennyskelpoiseen tilaisuuteen liittyy vapaamuotoisempi osuus, esimerkiksi virallisen osuuden jälkeen järjestetty illallinen tai muu iltatilaisuus, jälkimmäinen voidaan katsoa erilliseksi tilaisuudeksi, joka yksityiskulutukseen vedoten on vähennyskelvoton.[43]

---

[39] Verohallinto. Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa A198/200/2013.
[40] Verohallinto. Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa A198/200/2013.
[41] Edustuskulujen vähennyskelpoisuus poistumassa yrityksiltä ensi vuonna 2013.
[42] Edustusmenot verotuksessa 2014 2013.
[43] Edustusta, markkinointia vai neuvottelua 2014.

4.3.1 Neuvottelu- tai virkistyskulua vai yksityiskulutusta

Asiakasneuvottelujen yhteydessä tarjoilusta aiheutuneet kustannukset katsotaan lähtökohtaisesti edustusmenoiksi. Kokonaan vähennyskelpoisiin neuvottelumenoihin voi sisältyä tavanomaisesta tarjoilusta, kuten asiakasneuvotteluissa tarjotuista virvokkeista tai liikkeen omassa ruokalassa tarjotusta lounaasta johtuneita menoja. Korkein hallinto-oikeus antoi 22.12.2000 päätöksen (T 3306), jossa myyntineuvottelujen (toisin sanoen liikeneuvottelujen) yhteydessä järjestetyn kahvilatarjoilun, baari- ja tavanomaisen ravintolaruokailun sekä asiakasliikkeen henkilökuntakahviossa tarjottavaksi hankittujen kahvipullien ja muiden vastaavien tuotteiden katsottiin liittyvän yhtiön verolliseen liiketoimintaan, eikä näistä aiheutuneita kustannuksia siten pidetty vähennyskelvottomina edustusmenoina.

Arvonlisäverotuksessa katsotaan, että henkilökunnan yksityiskäyttöön hankitut hyödykkeet eivät ole vähennyskelpoisia, koska niiden ei katsota liittyvän yrityksen liiketoimintaan. Työntekijöille järjestettyihin, tavanomaisiin virkistystilaisuuksiin, kuten pikkujouluihin, liittyvät menot ovat vähennyskelpoisia.[44] KHO:n ratkaisussa 20.6.1998 T 1229 käsitellään tapausta, jossa yritys oli järjestänyt henkilökunnalleen erilaisia virkistystilaisuuksia, esimerkiksi kesäjuhlia ja pikkujouluja. Tilaisuuksiin oli mahdollista osallistua koko henkilöstön, tietyn osaston henkilöstön tai muun yksikön henkilökunnan. Tilaisuudet olivat työaikana tai kokonaan tai osittain työajan ulkopuolella työnantajan päättämänä ajankohtana. KHO päätti, että virkistystilaisuudet liittyivät enemmän yrityksen liiketoimintaan kuin henkilöstön vapaa-aikaan, koska ne järjestettiin koko henkilöstölle työnantajan määräämänä aikana. Tilaisuuksien ei katsottu olevan henkilöstön yksityiskulutusta, joten kaikki virkistystilaisuuksiin liittyvät menot olivat yritykselle vähennyskelpoisia.

Jotta rajanveto vähennyskelpoisten ja vähennyskelvottomien kulujen välillä olisi mahdollista, tulee matkalaskun tekijän tarkkaan yksilöidä laskulle, millaisesta kulusta on kyse. Osallistujalista ja tapahtuman tarkoitus ovat välttämättömiä tietoja. Ilman näitä dokumentteja vähennyskelpoisuuden perusteleminen myöhemmin verotarkastuksessa voi olla vaikeaa.[45]

Jos yrityksen talousosasto lähtee virkistysretkelle ja kyseessä on koko osaston retki työnantajan päättämänä ajankohtana ja myös muulla henkilöstöllä on mahdollisuus samanlaiseen retkeen muuna ajankohtana, kaikki virkistysretkeen liittyvät menot ovat yritykselle arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. Jos taas pieni työporukka lähtee keskenään viettämään iltaa työpäivän päätteeksi, kyseessä on enemmän yksityiskulutus. Kuluista ei näin ollen saa vähentää arvonlisäveroa.

---

[44] Henkilöstön virkistysmenot 2005.
[45] Joki-Korpela ym. 2012, 196.

5 EU-maiden arvonlisävero

Arvonlisävero on käytössä kaikissa EU-maissa, mutta jäsenmaat saavat itse päättää soveltamastaan verokannasta. Jokaisessa maassa on yleinen verokanta, jota sovelletaan kaikkiin tai useampiin tavaroihin ja palveluihin. Yleisen verokannan lisäksi voi olla yksi tai useampi alennettu verokanta. On myös mahdollista, että joissakin maissa sovelletaan nollaverokantaa tai erityisen alennettua verokantaa. EU-lainsäädännön mukaan yleisen verokannan tulee olla vähintään 15 prosenttia ja alennetun verokannan vähintään 5 prosenttia muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta.[46]

5.1 Esimerkkejä kulujen vähennyskelpoisuudesta EU-maissa

Yritys X:ssä EU-maihin suuntautuneiden matkojen matkalaskuista kerätään kuitit ulkomaanpalautuksen takaisin hakua varten. Yritys voi hakea ulkomaan arvonlisäveron palautusta, jos se ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä maassa. Yleisimpiä vähennykseen oikeuttavia kuluja ovat majoitus, ravintolat, edustuskulut, maan sisäinen liikenne kuten taksit, autonvuokraus ja polttoaine, kurssien, koulutusten ja seminaarien osallistumismaksut, messukulut, alihankinta sekä posti-, puhelin ja internetkulut.[47] Yritys voi kuitenkin kohdata erilaisia palautusmahdollisuuksien rajoituksia, koska eri maiden välillä on eroja siinä, mitkä kulut ovat vähennyskelpoisia. Työssä tarkastellaan seuraavaksi tarkemmin muutamien EU-maiden kulujen vähennyskelpoisuutta. Tietojen osalta tulee kuitenkin ottaa huomioon, että erityisesti vähennysoikeuksia koskevia säännöksiä muutetaan usein. Tiedot ovat hyvä pohjatieto, kun harkitaan, voidaanko ulkomaan palautusta hakea.[48] Seuraavaksi tarkemmin esiteltävät EU-maat ovat kaikki sellaisia, joihin Yritys X:n toimihenkilöt matkustavat usein.

---

[46] Arvonlisävero - perussäännöt 2014.
[47] Ulkomaan arvonlisäverojen takaisinhaku 2014.
[48] Joki-Korpela ym. 2012, 326 - 327.

ARVONLISÄVERON PALAUTUS MAITTAIN

X = alv on palautuskelpoinen
O = alv on osittain palautuskelpoinen tai siihen liittyy rajoituksia

MAA	veron lyhenne	yleinen alv-kanta	pienen laskun raja	hotelli-majoitus	ravintola	sisäinen liikenne	auton-vuokra	poltto-aineet	messut näyttelyt	konferenssit seminaarit	kurssit koulutus
Belgia*	TVA	21 %	-				O	O	X	X	X
Bulgaria*	DDS	20 %	-				X	O	X	X	X
Espanja*	IVA	21 %	-	X	X		O	X	X	X	X
Hollanti	BTW	21 %	+	X		X	O	X	X	X	X
Irlanti	VAT	23 %	-					O	X	X	X
Islanti*	VSK	25,5 %	ISK 6000	X		X			X	X	X
Iso-Britannia	VAT	20 %	250 £	X	X	O	O	X	X	X	X
Italia*	IVA	22 %	100/400 EUR	X	X		O	O	X	X	X
Itävalta	MWST	20 %	400 €	X	X	X			X	X	X
Kanada	GST/HST	5 -15 %	-		O				X	X	
Kreikka	FPA	23 %	-					O	X	X	X
Kroatia*	PDV	25 %	-						X		
Kypros*	FPA	18 %	85 €	X	O	X	X	X	X	X	X
Latvia*	PVN	21 %	-	X			X	X	X	X	X
Liechtenstein*	MWST	7,6 %	-	X	O		X	X	X	X	X
Liettua*	PVM	21 %	500/345 LTL	X	O		O	O	X	X	X
Luxemburg*	TVA	15 %	100 €	X	X	O	X	X	X	X	X
Malta*	VAT	18 %	-	X				O	X	X	X
Monaco*	TVA	19,6 %	-	O	X				X	X	X
Norja	MVA	25 %	NOK 1000	X		X		O	X	X	
Portugali*	IVA	23 %	-	O				O	O	X	X
Puola*	VAT	23 %	-				O		X	X	X
Ranska*	TVA	20 %	-	O	X				X	X	X
Romania*	TVA	24 %	-	X		X	X	X	X	X	X
Ruotsi	MOMS	25 %	+	X	O	X	O	X	X	X	X
Saksa*	MWST	19 %	150 €	X	X	X	X	X	X	X	X
Slovakia*	DPH	20 %	-	X		O			X	X	X
Slovenia*	DDV	20 %	-				X	X	X	X	X
Suomi	ALV	24 %	250 €	X		X	O	O	X	X	X
Sveitsi*	MWST	8 %	-	X	O		X	X	X	X	X
Tanska	MOMS	25 %	DKK 3000	O	O				X	O	X
Tsekki*	DPH	21 %		X			X	X	X	X	X
Unkari*	AFA	27 %	-	X			O		X	X	X
Viro	KBM	20 %	-	X			X	X	X	X	X

* Palautus ainoastaan yritykselle osoitetuilla laskuilla.
Pienen laskun rajan alittavien laskujen ei tarvitse olla osoitettu yritykselle. Saksa ei hyväksy yksityishenkilöille osoitettuja laskuja.
"+" Pienet laskut hyväksytään ilman yrityksen nimeä, mutta kiinteää rajaa ei ole määritetty.
EU:n ulkopuolisista maista olevilla hakijoilla voi olla joissakin maissa erityisrajoituksia palautusoikeuksien suhteen.
Taulukossa ei ole kaikkia alv-palautuksiin oikeuttavia kuluja: esim. alihankintaan liittyvät kulut ovat usein palautuskelpoisia.

Taulukko 3: Arvonlisäveron palautus maittain[49]

Oheisesta taulukosta näkee eri maiden yleisen arvonlisäverokannan ja kulujen vähennyskelpoisuuden. Melkein kaikissa EU-maissa messu-, konferenssi- ja koulutuskulut ovat vähennyskelpoisia. Useimmiten myös hotellimajoitus ja vuokra-autoilun kulut voi vähentää. Saksassa kaikki taulukossa listatut kulut ovat vähennyskelpoisia, ja myös edustuskuluista saa hakea palautusta, vaikka ne sisältäisivät alkoholia. On kuitenkin huomioitava, että laskujen tulee olla yrityksen nimellä ja osoitteella varustettuja. Saksa ei hyväksy yksityishenkilöiden nimellä olevia kuitteja. Kulut, jotka eivät liity liiketoimintaan, kuten lahjat, eivät ole vähennyskelpoisia.[50] Ravintola- ja edustuskuluissa pitää mainita tarjoiluihin osallistuneiden nimet ja yritykset. Ulkomaalaispalautuksissa on usein edellytyksenä, että kuitit on osoitettu yritykselle, ei yksityishenkilölle. Mailla saattaa kuitenkin olla pienen laskun raja, jonka alittavien laskujen ei tarvitse olla osoitettu yritykselle.

Iso-Britanniasta voi hakea palautusta, jos hakija on rekisteröitynyt verovelvolliseksi omassa maassaan ja ostaa hankinnat liiketoimintaa varten. Vähennyskelpoisia ovat esimerkiksi majoi-

[49] Intrum Justitia 2014. Arvonlisäveron palautus maittain.
[50] European VAT refund guide 2013.

tus ja ateriat, messut, matkustuskulut, auton vuokraus ja muut kulut, jotka on ostettu Iso-Britanniassa. Edustuskulut ovat vähennyskelvottomia.[51] Virossa hankituista tavaroista ja palveluista on rajoitettu aterioiden ja edustuskulujen vähennysoikeutta. Hotellikulut ovat vähennyskelvottomia, jos ne liittyvät virkistystoimintaan.[52] Ruotsissa kulut voi vähentää, jos ne ovat välttämättömiä liiketoiminnan kannalta. Kuiteissa tulee näkyä arvonlisäveron määrä.[53] Arvonlisäveron palautustaulukosta huomaa, että ravintolakulujen vähennyskelpoisuudessa on rajoituksia. Ruotsissa ravintolalaskun velaton hinta ei saa ylittää 90 ruotsin kruunua työntekijää kohden, jotta kulun saa vähentää täysimääräisesti. Jos velaton hinta on tätä suurempi, vähennyskelpoisuus on vain tuohon mainittuun 90 kruunuun asti.[54]

5.2 Arvonlisäveron ulkomaalaispalautukset

Kun Suomen alv-rekisteriin merkitty yritys ostaa tavaroita ja palveluita ulkomailta, ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron voi hakea takaisin. Edellytyksenä on, että tavarat ja palvelut on hankittu EU-maasta, jossa yritys ei ole rekisteröitynyt, eikä sillä ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi harjoittamastaan myynnistä.[55] Yrityksellä ei siis voi olla kyseisessä maassa sellaista toimintaa, josta maan sisäinen lainsäädäntö velvoittaisi rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi. Kun suomalainen yritys tekee hankintoja verollista liiketoimintaansa varten ulkomailla, ostoihin voi sisältyä huomattavia määriä arvonlisäveroa. Palautuskelpoisuus edellyttää, että hankinnat liittyvät palautusta hakevan yrityksen Suomessa harjoittamaan liiketoimintaan, joka kyseisessä EU-maassa harjoitettuna olisi joko saanut aikaan verovelvollisuuden tai oikeuttanut palautukseen. Yleensä palautusoikeus on samankaltainen asianomaisessa maassa toimivien arvonlisäverovelvollisten yritysten kanssa. Maiden lainsäädännön erityiset vähennysoikeusrajoitukset saattavat olla esteenä palautuksen saamiselle joistain hankinnoista.[56] Palautusoikeudesta säädetään myös arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa.

5.2.1 Sähköinen palautusten haku

EU-maissa tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero haetaan takaisin sähköisesti. Sähköinen palautusten haku on ollut käytössä vuoden 2010 alusta lähtien. Uuden palautusmenettelydirektiivin täytäntöönpano edellytti arvonlisäverolain muuttamista. Direktiivin tavoitteena oli yksinkertaistaa ja nopeuttaa palautusten hakua sekä helpottaa palautushakemusten käsit-

---

[51] EU businesses visiting the UK - getting VAT refunds 2014.
[52] European VAT refund guide 2013.
[53] Skatteverket, Tillväxt Verket och Bolagsverket 2014.
[54] Yudin 2013.
[55] Verohallinto. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista A151/200/2013.
[56] Joki-Korpela ym. 2012, 319, 321.

telyä jäsenvaltioiden verohallinnoissa.[57] Arvonlisäveron ulkomaalaispalautusten hakemukset tehdään Suomen Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-palvelussa, johon kirjaudutaan yrityksen Katso-tunnisteella. Katso-tunnistetta käytetään yrityksen tunnistautumiseen sähköisissä asiointipalveluissa. Edellisvuoden hakemukset on tehtävä seuraavan vuoden syyskuuhun mennessä.[58] Palautushakemuksen tekemistä koskevat säännökset ovat kaikissa EU-maissa perusteiltaan samanlaiset, koska ne perustuvat direktiiveihin. Soveltamistavoissa on kuitenkin eroja maiden välillä. Näistä palautusta hakevan yrityksen kannalta suurin ero on siinä, mistä kuluista voidaan hakea palautusta. EU-mailla on mahdollisuus määrätä kieli, jolla palautushakemuksen tiedot on annettava ja jolla tulee vastata mahdollisiin hakumaan viranomaisten tekemiin lisätietopyyntöihin.[59]

Verohallinto tarkistaa arvonlisäverovelvollisuuden voimassaolon, kun yritys jättää palautushakemuksen. Todistusta arvonlisäverovelvollisuudesta ei enää liitetä mukaan, vaan Verohallinto välittää tiedon toiseen EU-maahan. Hakemuksen tulee koskea vähintään kolmea peräkkäistä saman kalenterivuoden kuukautta. Jos hakemus koskee koko kalenterivuotta, pienin palautettava määrä on 40 euroa. Määrä nousee 400 euroon siinä tapauksessa, että palautusta haetaan neljännesvuodelta. Vähimmäismäärät muutetaan maan valuutaksi, jos palautusta haetaan sellaisesta EU-maasta, jonka valuutta on jokin muu kuin euro. Palautusmaa voi vaatia, että skannatut kuitit liitetään hakemukseen, jos niiden arvo ilman arvonlisäveroa on vähintään 1000 euroa. Polttoainekuittien kohdalla määrä on 250 euroa. Kaikki maat eivät kuitenkaan vaadi mitään kuitteja liitettäväksi hakemukseen.[60]

Seuraavaksi käydään läpi sähköisen palautushakemuksen tekeminen. Tämä sähköinen palautushakemuksen teko on käytössä kaikilla yrityksillä. Ulkomaalaispalautusten hakemukset tehdään Suomen Verohallinnon ylläpitämässä ALVEU-palvelussa. Se on melko uusi tapa hakea arvonlisäveron ulkomaalaispalautusta. Aikaisemmin kaikki tehtiin manuaalisti, joten nykyään prosessi sujuu paljon nopeammin. Palvelu on helpottanut arvonlisäveron takaisinhakua.

Hakemuksen täyttämisessä on neljä vaihetta: asiakastiedot, hakemuksen perustiedot, palautusta koskevien laskujen erittely ja hakemuksen lähettäminen. Ensiksi täytetään asiakastiedot. Asiakastiedoissa ovat valmiina yrityksen Y-tunnus, nimi ja kotimaa. Nämä palvelu hakee automaattisesti, kun yritys on kirjautunut sisään palvelun. Ensimmäisen hakemuksen yhteydessä yrityksen tulee täyttää puuttuvat tiedot eli sähköpostiosoite, osoitetiedot, puhelinnumero sekä liiketoiminnan laatu NACE-koodilla. Koodi kertoo, mitä tarkoitusta varten palautushakemuksen hankinnat on tehty. NACE-koodi muodostetaan muun muassa yritystietojärjes-

---

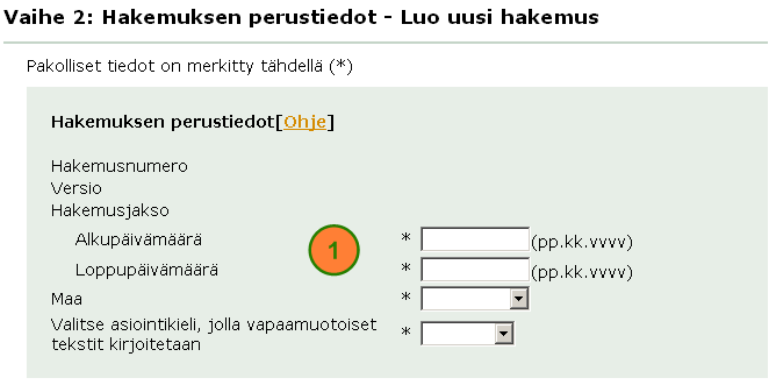
[57] HE 171/2009 vp, yleisperustelut.
[58] Verohallinto. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista A151/200/2013.
[59] Joki-Korpela ym. 2012, 320, 323.
[60] Verohallinto. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista A151/200/2013.

telmästä löytyvästä toimialakoodista, josta jätetään viimeinen numero pois. Asiakastiedot ovat esitäytettyinä, kun yritys hakee palautuksia toisen kerran. Tietoja voi muokata tarvittaessa.

Ensimmäisen vaiheen lopuksi valitaan luodaanko uusi hakemus vai muokataanko aiempaa hakemusta. Tässä työssä käydään läpi uuden hakemuksen luominen.

Kuva 2: Sähköisen palautushakemuksen ensimmäinen vaihe[61]

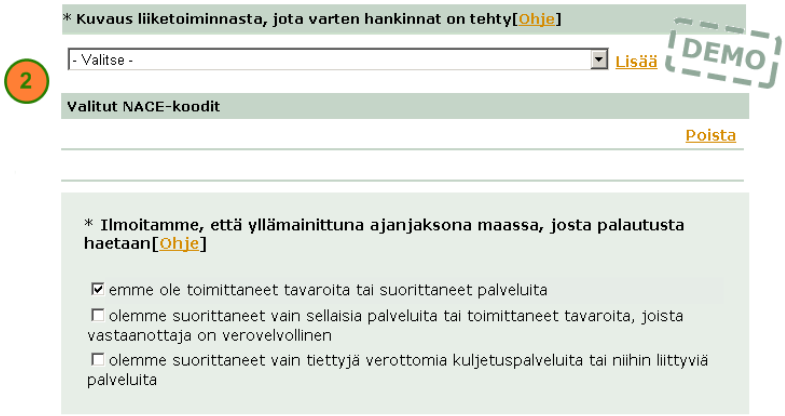
Seuraavaksi siirrytään hakemuksen perustietoihin. Tietoihin tulee täyttää ajanjakso, jota hakemus koskee, maa, josta palautusta haetaan, sekä kieli, jolla kirjoitetaan vapaamuotoiset tekstit. Ohjelma tarjoaa palautusmaan hyväksymät kielet.



Kuva 3: Sähköisen palautushakemuksen perustiedot[62]

[61] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.

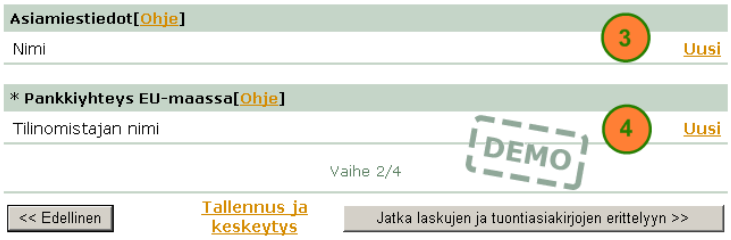
Perustiedoissa voi vielä täydentää aikaisemmin annettua liiketoiminnan laatua. Kohdassa ”Ilmoitamme, että yllämainittuna ajanjaksona maassa, josta palautusta haetaan” on valittava sopivin kolmesta annetusta vaihtoehdosta. Yleisimmin valittava vaihtoehto lienee ensimmäinen.



Kuva 4: Sähköisen hakemuksen perustiedot[63]

Jos yritys käyttää asiamiestä, hakemukseen täytetään asiamiestiedot. Siinä tapauksessa yrityksen on varmistettava, että palautusmaa hyväksyy asiamiehen käytön.

Pakollisena tietona järjestelmään syötetään pankkitili, jolle ulkomaalaispalautukset halutaan maksettavan. Tilinomistajan rooliksi valitaan joko oma tili tai asiamiehen tili, jos maksu asiamiehen tilille on hyväksytty.



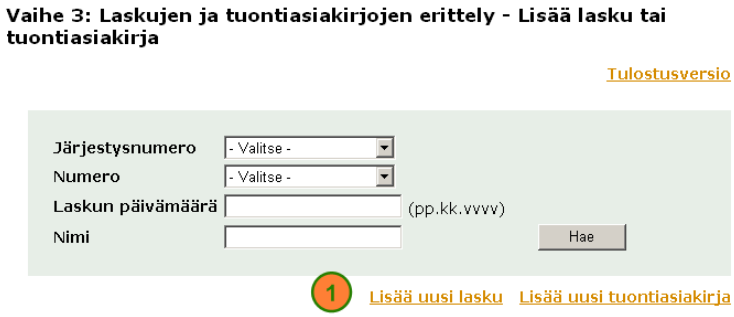
Kuva 5: Asiamiestietojen syöttäminen[64]

---

[62] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.
[63] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.
[64] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.

Kuva 6: Pankkiyhteystiedon syöttäminen[65]

Nyt kaikki vaadittavat perustiedot on täytetty ja on mahdollista jatkaa laskujen ja tuontiasiakirjojen erittelyyn. Erittelyyn pääsee painamalla Lisää uusi lasku tai lisää uusi tuontiasiakirja.



Kuva 7: Uuden laskun tai tuontiasiakirjan lisäys[66]

Seuraavaksi lisätään laskukohtaiset tiedot. Laskut lisätään yksitellen järjestelmään, joka antaa automaattisesti laskuille ja tuntiasiakirjoille järjestysnumeron.

---

[65] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.
[66] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.

Kuva 8: Laskukohtaisten tietojen lisääminen[67]

Hankintojen, joista haetaan arvonlisäveron palautusta, on liityttävä yrityksen verolliseen liiketoimintaan. Jos vain osa hankinnasta on käytetty vähennyskelpoiseen toimintaan, koko arvonlisäveroa ei voi hakea takaisin. Tämän takia järjestelmässä on kohta ”Vähennyksen suhdeluku %-na”. Vähennyskelpoisen toiminnan osuus hankinnan käytöstä merkitään kyseiseen kenttään. Jos koko hankinta on käytetty vähennyskelpoiseen toimintaan, kentän voi jättää täyttämättä. Tällöin luku tulkitaan 100 %:ksi.

Kuva 9: Laskukohtaisten tietojen lisääminen[68]

---

[67] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.
[68] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.

Kuittien tiedot voi ladata järjestelmään myös Excel-tiedoston kautta.

Hakemukseen tulee lisätä skannattuna niiden laskujen kopiot, jotka hakemuksen kohdemaa vaatii lisättävän. Jos hakemuksen teossa käytetään asiamiestä, on hakemukseen liitettävä myös valtakirja. Kun hakemukseen on liitetty kaikki tarvittavat tiedot, voidaan siirtyä hakemuksen lähettämisvaiheeseen painikkeesta Siirry hakemuksen lähettämiseen.

	Numero	Päivämäärä	Nimi	Haettava määrä		
1	123893902	12.03.2009	Johan Greberkutz	739,10 EUR	Muokkaa	Poista
2	537389234	14.07.2009	Rheinessen Wholefood	3598,00 EUR	Muokkaa	Poista
3	1298593	23.04.2009	Alisa Keber	30,00 EUR	Muokkaa	Poista

Lisää liitetiedosto

DEMO

Tiedostonimi	Tiedoston tyyppi	Tiedoston koko	Kuvaus		
kuitti001.jpg	Jpeg	0,18 Mt	Huoltamokuitti	Muokkaa	Poista
kuitti002.jpg	Jpeg	0,18 Mt	Kuitti lopuista maksuista	Muokkaa	Poista

Vaihe 3/4 1

<< Edellinen Tallennus ja keskeytys Siirry hakemuksen lähettämiseen >>

Kuva 10: Näkymä laskutietojen ja kopioiden lisäämisen jälkeen[69]

Viimeisessä vaiheessa järjestelmä tuo yhteenvedon hakemuksen tiedoista. Tässä vaiheessa on vielä mahdollista korjata virheellisiä tai puutteellisia tietoja. Hakemuksen tietojen tarkistus on syytä tehdä erittäin huolellisesti, koska hakemus katsotaan tehdyksi vain, jos siinä on kaikki kohdemaan vaatimat tiedot.

Hakemus lähetetään painamalla Lähetä tiedot -painiketta. Verohallinto lähettää välittömästi kuittauksen hakemuksen vastaanottamisesta. Tämän jälkeen voi joko siirtyä tekemään uutta hakemusta tai kirjautua ulos palvelusta.[70]

Maan, josta haetaan palautusta, tulee käsitellä hakemus 4 - 8 kuukauden kuluttua hakemuksen saapumisesta kyseiseen maahan. Saapumispäiväksi katsotaan se päivä, jolloin palautusmaa vastaanottaa hakemuksen. Päätös hakemuksesta on tehtävä neljän kuukauden kuluttua,

[69] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.
[70] Ulkomaan palautukset verkossa -Demo 2014.

jos palautusmaan veroviranomaisen ei tarvitse kysyä lisäkysymyksiä. Jos lisätietoja tarvitaan, päätös on tehtävä viimeistään kuuden kuukauden kuluttua hakemuksen saapumisesta. Mikäli palautusmaan viranomaiset joutuvat tekemään useita lisätietopyyntöjä, hakemus on käsiteltävä kahdeksan kuukauden kuluessa.[71]

5.2.2 Yrityksen verovelvollisuus EU-maissa

Joissakin tilanteissa yrityksen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi toisessa valtioissa. Jos yritys on rekisteröitynyt tai sille syntyy velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi EU-maiden alueella, ostoihin sisältyvät verot tulee vähentää normaalisti kohdemaan arvonlisäveroilmoituksella.[72] Tässä tapauksessa Verohallinnon sähköinen palautushakemus ei sovellu arvonlisäveron takaisinhakuun.

Yritys X on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Euroopan alueella Espanjassa, Norjassa ja Puolassa. Yritys X on ulkoistanut ulkomaisten arvonlisäveroilmoitusten laadinnan. Arvonlisäverotapahtumat täytetään Exceliin niiden maiden osalta, joissa on rekisteröidytty arvonlisäverovelvolliseksi. Matkustuskustannukset täytetään kuittikopioiden pohjalta Exceliin. Laskut jaotellaan verokannoittain ja täytettäviä tietoja ovat muun muassa laskun antajan nimi, valuutta, laskun arvonlisäverollinen summa, arvonlisäveron määrä ja euromääräinen summa, jos kuitti on ulkomaan valuutassa. Tiedot lähetetään palvelun tarjoajan yhteyshenkilölle, joka hoitaa arvonlisäveroilmoitusten laadinnan ja lähettämisen asianomaisen maan verohallinnolle.

6 Arvonlisäveron kirjaukset

Arvonlisäverolain 209 §:ssä säädetään, että verovelvollisen tulee huolehtia, että hänen kirjanpidostansa saadaan tarvittavat tiedot veron määräämistä varten. Liiketapahtumien kirjausten tulee perustua kirjanpitolaissa ja arvonlisäverolaissa määriteltyihin tositteisiin. Yrityksen on siis voitava johtaa kausiveroilmoituksella antamansa tiedot joko pääkirjanpidosta tai osakirjanpidosta. Tietojen oikeellisuus pitää pystyä aina todistamaan. Arvonlisäveroasetuksen 1 §:n mukaan eri verokantojen alaisten ostojen erottamisessa kirjanpidossa ei saa syntyä tulkinnanvaraisuutta. Kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut arvonlisäveronkirjaamista koskevan yleisohjeen (6.5.2008). Yleisohje laadittiin, jotta tuloslaskelmalla ja taseella annettavaa taloudellista informaatiota ja tilikauden aikaisia arvonlisäverojen kirjauskäytäntöjä voitaisiin yhtenäistää. Tavoitteena on myös suoritettavan, vähennettävän ja tilitettävän veron kirjausmenettelyjen yhdenmukaistaminen sekä kirjanpidon oikeellisuus.

---

[71] Verohallinto. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista A151/200/2013.
[72] Joki-Korpela ym. 2012, 321.

Arvonlisäverolainsäädäntö edellyttää, että arvonlisävero tilitetään joka kalenterikuukausi. Kirjanpitolain 2 luvun 4 §:ssä säädetään, että muut kuin käteisellä suoritettuihin maksuihin liittyvät kirjaukset voidaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella kuitenkin neljän kuukauden sisällä kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. Kirjanpitolain 2 luvun 7 §:n mukaan merkinnät tulee tehdä selvästi kirjanpitoon, eikä niitä saa poistaa.

Kirjanpitolain 2 luvun 5 §:n mukaan kirjanpidon kirjauksien tulee perustua päivättyyn ja numeroituun tositteeseen. Tositteen tulee olla maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai näitä vastaavan tahon antama. Jos tämä ei kuitenkaan ole mahdollista, kirjanpitovelvollinen voi laatia asianmukaisesti varmennetun tositteen itse. Arvonlisäverolain laskulle asettamat edellytykset on esitetty aikaisemmin tässä työssä.

Kun tuotannontekijä vastaanotetaan, syntyy meno. Tulo syntyy, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Suoriteperuste ja maksuperuste ovat kirjanpidon kirjaamisperusteita. Suoriteperusteella kirjataan silloin, kun menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen. Jos menot ja tulot kirjataan vasta maksun jälkeen, kyseessä on maksuperusteinen kirjanpito.[73] Arvonlisäveron vähennykset kirjataan pääsääntöisesti sille kalenterikuukaudelle, jolloin tavara tai palvelu on vastaanotettu. Tilikauden aikana vähennys on mahdollista kirjata sille kaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeuttava tavara tai palvelu on maksettu.[74] Kirjanpidon kirjauksiin voidaan käyttää tilikauden aikana joko suorite- tai maksuperustetta, mutta tilinpäätös on tehtävä aina suoriteperusteisena.[75]

Yritys tilittää myynneistä suoritettavan veron ja ostoista vähennettävän veron erotuksen Verohallinnolle. Tilitettävä vero on laskettava kalenterikuukausittain ja maksettava kyseistä kuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä. Samassa aikataulussa on jätettävä myös kausiveroilmoitus, joka sisältää myös työnantajasuorituksia koskevat tiedot.[76] Jos myynneistä tilitettävän veron ja ostoista vähennettävän veron erotus on negatiivinen, yrityksellä on saatavaa Verohallinnolta.

6.1 Kirjausvaihtoehdot

Suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron kirjaamiseen voidaan käyttää joko brutto- tai nettokirjausta tai niiden yhdistelmää. Nettokirjauksessa myynnit kirjataan pääkirjanpitoon tulotileille ja ostot menotileille nettomääräisinä. Arvonlisävero kirjataan arvonlisäverovelaksi tai arvonlisäverosaamiseksi. Nettokirjauksessa se käsitellään rahoitustapahtumana myyntitulo-

---

[73] KPL 2 luku 3 §.
[74] Arvonlisäverolaki 1501/1993 140 - 142 §.
[75] KPL 3 luku 4 §.
[76] Tomperi 2010, 60.

ja tai hankintamenoja vähentävän oikaisuerän sijasta. Bruttokirjauksessa myyntituloja ja ostomenoja kirjattaessa ei vähennetä arvonlisäveroa eli ne kirjataan bruttomääräisinä pääkirjanpitoon. Suoritettava arvonlisävero kirjataan arvonlisäverovelaksi tulonsiirtona ja vähennettävä arvonlisävero arvonlisäverosaamiseksi menosiirtona. Siirtokirjaukset voidaan tehdä kirjanpitolain mukaan joko kuukausikohtaisesti tai muulla jaksotuksella. Kun lasketaan liikevaihtoa, arvonlisävero vähennetään myyntituloista tulonsiirtona, joka kuuluu myynnin oikaisueriin. Vähennettävä arvonlisävero on ostomenojen oikaisuerä.[77]

Suoritettavan ja vähennettävän veron tilien bruttosaldoja käsitellään erillisillä pääkirjatileillä. Kuukausittain tilitettävän arvonlisäveron määrä saadaan suoritettavan ja vähennettävän veron nettosummasta. Netotuksen jälkeen on joko suoritettavaa tai vähennettävää veroa.[78]

Yritys X:ssä matkalaskujen arvonlisäverovähennykset merkitään matkalaskun tarkastamisen yhteydessä. Jos kotimaan kulusta saa tehdä arvonlisäverovähennyksen, matkalaskun tarkastaja merkitsee tavaran tai palvelun verokannan kuluriville. Se ohjaa kulun oikeaan paikkaan arvonlisäverolaskelmassa. Tämän jälkeen matkalaskun tilierittelyssä näkyy, että nettosumma on kirjattu menotilille ja veron osuus ALV-saatava-tilille. Jokaisen matkalaskun tilierittelyn tiedot tulevat kirjanpitoyhteenvetoon, jonka perusteella reskontranhoitaja kirjaa tapahtumat kirjanpitojärjestelmään. Tässä vaiheessa ei enää kiinnitetä huomiota arvonlisäverovähennyksien oikeellisuuteen. Vähennyskelvottoman tai arvonlisäverottoman kotimaisen kulun koko kulu kirjataan menotilille. Myös ulkomaalaiset kulut kirjataan kokonaisuudessaan menotilille. Kun kulut on kirjattu kirjanpitojärjestelmään, järjestelmästä saa tulostettua arvonlisäveroraportin, jossa näkyvät kaikki arvonlisäverotapahtumat. Arvonlisäverotapahtumat ilmoitetaan kausiveroilmoituksella Verohallinnolle. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan myös muut omaaloitteiset verot, joita ovat esimerkiksi ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut. Kausiveroilmoitus täytetään Verohallinnon sivuilla kirjanpitojärjestelmästä tulostetun arvonlisäveroraportin pohjalta. Sähköisesti lähetettävä kausiveroilmoitus annetaan kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivään mennessä. Postitse lähetettävän paperiversion tulee olla Verohallinnossa jo 7. päivä.[79]

Kausiveroilmoituksella ilmoitetut verot, kuten arvonlisävero sekä palkoista maksettavat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut, kirjataan Verohallinnon ylläpitämälle veronmaksajakohtaiselle verotilille. Myös Verohallinnolle maksetut maksut kirjautuvat verotilille. Kausiveroilmoituksen verojen tulee olla maksettuna Verohallinnon pankkitilille ilmoituskuukauden 12. päivään mennessä. Yritys voi täydentää kirjanpidon merkintöjään, kuten hyvityskorot ja viivästyskorot, verotiliotteen perusteella. Kirjanpitoon tulisi lisätä verotilitapahtumat-tili, johon

---

[77] Kirjanpitolautakunta. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.
[78] Kirjanpitolautakunta. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.
[79] Tomperi 2010, 68.

kirjataan kausiveroilmoituksella ilmoitetut tiedot ja verojen maksu. Tällä tavoin kirjanpidossa oleva verovelka- tai saamistilanne voidaan täsmäyttää verotiliotteeseen. Jos yritys on maksanut liian vähän veroja, Verotilitapahtumat-tililtä näkee, kuinka paljon yritys on velkaa Verohallinnolle. Jos yritys on maksanut Verohallinnolle liikaa, tililtä näkee, kuinka paljon yrityksellä on saatavaa. Jos myynneistä suoritetut arvonlisäveron maksut ovat pienemmät kuin ostoista vähennettävät verot, yrityksellä on saamista. Saamiset pyritään vähentämään veloista, mutta jos tilillä on saatavaa vielä senkin jälkeen, Verohallinto palauttaa saatavasaldon yrityksen pankkitilille. Verohallinnon kanssa voi myös tehdä sopimuksen, että tulevista maksuista vähennetään jäljellä olevat saatavat.[80]

Ulkomaan kulut kirjataan nettona kuluksi kulutileille. Arvonlisäveron osuutta ei Yritys X:ssä kirjata saataviin, koska on epävarmaa, mitä palautuksista saadaan takaisin. Kun palautukset tulevat, oikeaoppisesti pitäisi hyvittää niitä kustannuspaikkoja tai projekteja, joille hankinnat on kirjattu. Käytännössä tällainen vie kuitenkin paljon aikaa, koska kuluja on paljon. Hankinnoista valitaan määrältään suurimpia ja hyvitetään palautuksilla niiden kustannuksia. Palautettavat arvonlisäveron määrät ovat maakohtaisia. Joistakin maista saadaan vain muutamia satoja, joistain kymmeniä tuhansia euroja.

7 Yhteenveto

Opinnäytetyön aiheena oli tutkia arvonlisäveron käsittelyä työmatkakustannusten korvauksessa. Matkakustannuksina pidetään kuluja, jotka verovelvolliselle on aiheutunut Suomessa tai ulkomailla tehdystä työmatkasta. Työmatkana taas pidetään matkaa, jonka työntekijä tilapäisesti tekee työtehtävien suorittamiseksi. Matka tulee tehdä erityiselle työntekemispaikalle, varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Työn aihe rajattiin koskemaan vain työmatkakustannuksia, joita ovat kaikki työmatkan aikana hankitut tavarat ja palvelut, kuten henkilökuljetus, majoitus, ravintolakulut sekä autonvuokrakulut ja paikoituskulut.

Arvonlisäverolle on ominaista laaja veropohja ja laajat vähennysoikeudet. Vero on mukana tavaran vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Verovelvollinen yritys on oikeutettu vähentämään tavaran tai palvelun hintaan sisältyvän veron, jos hankinta tehdään toiselta verovelvolliselta yritykseltä verollista liiketoimintaa varten. Siten lopullisiin kuluttajahintoihin sisältyy vain yhdenkertainen vero. Arvonlisäverolain vähennysjärjestelmän pääsääntö on, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritetut verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, ellei laissa toisin määrätä. Kun työntekijä laskuttaa työnantajalta työmatkasta aiheutuneita matkakustannuksia ja liittää laskuun alkuperäisen, verollisen laskun, katsotaan kulujen olevan työnantajalle pääsääntöisesti vähennyskelpoisia. Kulut kuuluvat selkeästi työnantajan liiketoimintaan ja perus-

[80] Tomperi 2010, 68, 70 - 71.

tuvat verolliseen tositteeseen, joten ne voidaan vähentää, vaikka tavaroiden hankkija olikin ei-verovelvollinen työntekijä.

Työssä selvitettiin, että tyypillisiä matkalaskuilla laskutettavia kustannuksia ovat majoitus, lounastarjoilu, henkilökuljetus ja paikoituskulut. Verolliseen liiketoimintaan liittyvät, veroa sisältävät kustannukset ovat yleensä vähennyskelpoisia, jos ne ovat matka- tai neuvottelukuluja, eivätkä esimerkiksi edustusta tai työntekijöiden yksityiskulutusta. Työssä todettiin, että edustustarkoituksessa hankitut tavarat tai palvelut tai henkilökunnan yksityiskulutukseksi katsottavat hankinnat, kuten hotelliaamiainen, eivät oikeuta arvonlisäverovähennykseen.

Työssä perehdyttiin tarkemmin rajanvetoon vähennyskelvottomien edustuskulujen ja vähennyskelpoisten markkinointikulujen välillä. Rajanvetoa tehtäessä on otettava huomioon tilaisuuden tarkoitus ja luonne, kulujen luonne ja osallistujat. Edustustilaisuudet ovat yleensä järjestetty tietylle kutsuvierasjoukolle tarkoituksena luoda uusia liikesuhteita tai ylläpitää vanhoja. Edustustilaisuuksissa tarjoilu on merkittävässä asemassa. Markkinointitilaisuuksien luonteeseen kuuluu usein kertominen yrityksen toiminnasta tai uusista tuotteista ja tilaisuudet ovat kaikille avoimia. Tarjoilu on markkinointitilaisuuksissa tavanomaista ja toissijaista.

Lähtökohtaisesti asiakasneuvottelujen yhteydessä tarjoiluista aiheutuneet kustannukset katsotaan edustusmenoksi. Kokonaan vähennyskelpoisia neuvottelumenoja ovat tavanomaiset tarjoilut, kuten asiakasneuvotteluissa tarjotut virvokkeet tai omassa työpaikkaruokalassa tarjotut lounaat.

Työssä selvitettiin, että henkilökunnan sisäiset kokoukset ovat vähennyskelpoisia, jos ne liittyvät yrityksen verolliseen liiketoimintaan ja ovat tavanomaisia. Myös tilaisuuksissa tarjottavat kohtuulliset alkoholi- ja tupakkatuotteet kuuluvat vähennysoikeuden piiriin. Virallisen kokouksen jälkeen voi olla vapaamuotoisempi iltatilaisuus, joka voidaan katsoa erilliseksi tilaisuudeksi ja yksityiskulutukseen vedoten vähennyskelvottomaksi. Henkilöstön virkistystilaisuudet katsotaan liittyvän enemmän liiketoimintaan kuin yksityiskulutukseen, jos ne ovat työnantajan määräämänä aikana ja koko henkilöstölle tai tietyn osaston henkilöstölle avoimia. Silloin arvonlisävero voidaan vähentää kaikista virkistystilaisuuksiin liittyvistä kuluista.

Arvonlisävero on käytössä kaikissa EU-maissa, mutta maat saavat päättää soveltamansa verokannan ja vähennysoikeuden omaavat tavarat ja palvelut. Esimerkiksi Saksassa useimmat matkustuskustannukset ovat vähennyskelpoisia, mutta edellytykset vähennyskelpoisuuteen ovat tiukat. Laskujen tulee olla yrityksen nimellä ja osoitteella varustettuja sekä ravintolakuiteissa tulee olla merkittynä tilaisuuden tarkoitus ja osallistujat. Työssä todettiin, että ulkomaan kuluista haetaan palautusta sähköisesti Verohallinnon ylläpitämässä palvelussa, jos yri-

tys ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kohdemaahan. Jos yritys on arvonlisäverovelvollinen, ostoihin sisältyvät verot tulee vähentää kohdemaan arvonlisäveroilmoituksella.

Arvonlisäveron kirjaukset voidaan tehdä joko nettokirjaus- tai bruttokirjausmenetelmää käyttäen. Nettomenetelmässä veroton rahamäärä kirjataan meno- ja tulotileille. Vähennettävä ja suoritettava vero kirjataan eri tileille. Bruttokirjaustavassa ostot ja myynnit kirjataan verollisina. Myyntien arvonlisävero kirjataan arvonlisäverovelaksi tulonsiirtoina ja ostojen vero kirjataan alv-saamiseksi. Kotimaan kulujen arvonlisäverovähennykset merkitään matkalaskujen kuluriveille, joista ne siirtyvät laskun tilierittelyn kautta kirjanpitoyhdistelmään. Kirjanpitojärjestelmästä voidaan ajaa kaikki yrityksen arvonlisäverotapahtumat sisältävä arvonlisäveroraportti, jonka pohjalta täytetään kausiveroilmoitus Verohallinnon sivuilla.

Opinnäytetyötä tehdessäni opin ymmärtämään laajemmin matkalaskun tarkastusta ja sen merkitystä. Laajensin tietämystäni arvonlisäverosta ja arvonlisäverolainsäädännöstä. Kulujen luonne ei aina ole niin yksiselitteinen kuin voisi luulla, vaan kuluja täytyy tarkastella huolellisesti kokonaisvaltaisesti, jotta löytää perusteita arvonlisäverovähennyksen tekemiseen tai tekemättä jättämiseen. Työssä nostettiin esiin muutamia kuluja ja tilanteita, jotka vaativat huolellista ja kokonaisvaltaista tarkastelua. Aihetta voisi ehdottomasti tutkia vielä lisää. Tässä työssä esiteltyjä tapauksia voisi tutkia laajemmin tai ottaa tutkittavaksi esimerkiksi matkalaskuilla laskutettavat muut kulut, kuten osastolle ostettavat tavarahankinnat tai henkilöstölle ostetut merkkipäivämuistamiset. Aihetta voisi tutkia myös verotarkastuksen kannalta. Mitä seurauksia yritykselle aiheutuu, jos arvonlisäverovähennyksiä on tehty virheellisesti tai vahingossa jätetty vähentämättä.

8 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tekeminen oli mielestäni perusteltua, koska matkalaskun tarkastus vaatii huolellisuutta ja arvonlisäverolain tuntemusta matkalaskun käsittelijältä. Korvaushakemuksen laatija ei välttämättä tiedä eikä hänen tarvitsekaan tietää kaikkia matkalaskun tarkastamiseen liittyviä sääntöjä. Laskun oikeellisuus on silloin tarkastajan vastuulla. Toki laskun tekijöiden on hyvä omalta osaltaan auttaa tarkastusta ja tehdä laskut mahdollisimman oikein. Olisikin hyvä miettiä, miten matkalaskun tarkastajia ja tekijöitä perehdytetään, kun lainsäädäntö ja ohjeistukset muuttuvat. Tilanteiden tulkinta on monisäikeistä ja eri ihmisillä saattaa olla erilaiset käsitykset, kuinka tarkkaan matkalaskut tulee tehdä. Laskujen virheellisyys ja puutteellisuus voivat johtua siitä, että ei yksinkertaisesti tiedetä, kuinka laskut tulee tehdä, laskun tekemiseen ei panosteta tarpeeksi tai laskut tehdään niin paljon matkan jälkeen, että yksityiskohdat ovat unohtuneet tai kuitit hukkuneet.

Virheellinen lasku hidastaa tarkastusta ja laskun palauttaminen hidastaa vielä enemmän. Joissain tapauksissa tarkastaja korjaa matkalaskun virheitä tarkastuksen nopeuttamiseksi. Tämä

johtaa helposti siihen, etteivät matkalaskun tekijät tiedä tekevänsä virheitä ja tekevät ne seuraavan kerran uudestaan. Vaikka heille välittäisi tiedon virheistä, saattaa sen sisäistäminen olla vaikeampaa kuin silloin, kun korjaukset täytyy tehdä itse. Matkalaskuja tehdään Yritys X:ssä useita tuhansia vuodessa. Tällaisen laskumäärän käsittelyä kaikkien virheellisten laskujen palauttaminen hidastaisi huomattavasti. Palautukset olisivat kuitenkin hyvä asia tiedonkulun kannalta.

Kuluja käsiteltäessä niiden luonnetta tulee tarkastella kokonaisvaltaisesti. Kulujen arvonlisäverokäsittelyssä on tutkittava tilaisuuden tarkoitus ja luonne, kulujen luonne ja osallistujat. Työssä tutkittiin myös edustusmenon käsitettä ja vähennyskelvottomuutta. Yrityksen tulee tarkkaan miettiä, milloin edustaminen on välttämätöntä. Edustusmenot ovat kokonaisuudessaan kulua yritykselle. Matkalaskun tekijöillä ei ole aina selvyyttä, mitä edustusmenolla tarkoitetaan. Ohjeistaminen auttaisi varmasti siinä, ettei kuluja vahingossa mielletä edustuskuluksi ja jätetä arvonlisäveroa vähentämättä.

Lähteet

Painetut lähteet

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Takalo, T. 2012. Käytännön arvonlisäverotus. 3., uudistettu painos. Helsinki: KHT-Media Oy.

Kallio, M., Laatikainen, P., Nielsen, A., Ojala, M., Pahlman, K. & Sääskilahti , J. 2001. Vähennykset arvonlisäverotuksessa. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääskilahti, J. 2013. Arvonlisäverotus 2013. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Leppiniemi, J. 2006. Yrittäjän verokirja - veroreviirin hallinnasta. Helsinki: Tietosykli Oy.

Myrsky, M. 2013. Suomen veropolitiikka. Helsinki: Talentum.

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum.

Niskakangas, H. 2009. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2., uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Ojanen, T. 2010. EU-oikeuden perusteita Uudistettu laitos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tomperi, S. 2010. Käytännön kirjanpito. 18., uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Äärilä, L. 2013. Mikä on arvonlisävero, teoksessa Äärilä, L. & Nyrhinen R. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9., uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Virallislähteet

Arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta HE 200/1992 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi HE 88/1993 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 171/2009 vp.

Kirjanpitolautakunta. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008.

Korkein hallinto-oikeus 20.6.1998 T 1229.

Korkein hallinto-oikeus 22.12.2000 T 3306.

Korkein hallinto-oikeus 30.6.2005 T 1672.

Korkein hallinto-oikeus 11.4.2013 T 1227.

Korkein hallinto-oikeus 11.4.2013 T 1228.

Korkein hallinto-oikeus 11.4.2013 T 1229.

Verohallinto. Arvonlisäverokantojen muutos A119/200/2012.

Verohallinto. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista A151/200/2013.

Verohallinto. Laskuvaatimukset arvonlisäverotuksessa A95/200/2012.

Verohallinto. Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa A198/200/2013.

Verohallinto. Ote Verotiedotteesta 4/1993.

Verohallinto. Päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2014 A195/200/2013.

Verohallinto. Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa (Dnro A19/200/2014).

Sähköiset lähteet

Arvonlisävero - perussäännöt. 2014. Viitattu 18.4.2014. http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_fi.htm

Arvonlisäverotus. 2013. Viitattu 19.3.2014. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammatinharjoittaja/Arvonlisaverotus

Edustuskulujen vähennyskelpoisuus poistumassa yrityksiltä ensi vuonna. 2013. Viitattu 13.4.2014. http://www.tilikeskus-yhtiot.fi/artikkelit-muut_ajankohtaiset-edustuskulujen_vahennyskelpoisuus_poistumassa_yrityksilta_ensi_vuonna

Edustusmenot verotuksessa 2014. 2013. Viitattu 12.4.2014. http://www.tuokko.fi/ajankohtaista-fi/edustusmenot-verotuksessa-2014/

Edustusta, markkinointia vai neuvottelua. 2014. Viitattu 12.4.2014. http://www.tilitoimistotizian.fi/Edustusta%2C-markkinointia-vai-neuvottelua.php

EU businesses visiting the UK - getting VAT refunds. 2014. Viitattu 28.4.2014. http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/international/EU-visits.htm

European VAT refund guide 2013. 2013. Viitattu 27.4.2014. http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/2013_european_vat_refund_guide_deloitte_ireland.pdf

Henkilöstön virkistysmenot. 2005. Viitattu 13.4.2014. http://www.lasmak.com/kasikirja_print.php?asiakastunnus=guide&contentlist=&handbook_id=15&root_id=1713&page_id=1801&_Session=ce21f89ada1355a684f26f3e0a0c7ca7

Skatteverket, Tillväxt Verket och Bolagsverket. 2014. Viitattu 28.4.2014. https://www.verksamt.se/en/web/international/running/vat

Ulkomaan arvonlisäverojen takaisinhaku. 2014. Viitattu 22.4.2014. http://www.intrum.com/Global/Countries/FI/VAT_takaisinhakuesite_.pdf

Ulkomaan palautukset verkossa -Demo. 2014. Viitattu 20.4.2014. http://portal.vero.fi/Demo_ALVEU/fi/

Yudin, A. 2013. Sweden - VAT deduction for employees on restaurant and catering services. Viitattu 28.4.2014. http://www.meridianglobalservices.com/blog/2013/11/13/Technical-Update-Sweden

Julkaisemattomat lähteet

Intrum Justitia. 2014. Arvonlisäveron palautus maittain. Sähköpostitse 28.4.2014.

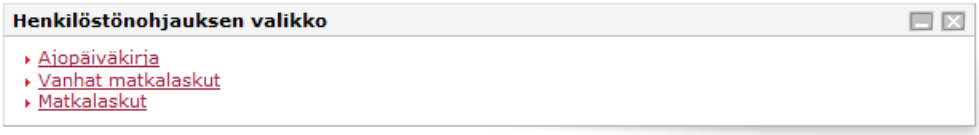
Kuvat

Taulukot

Liitteet

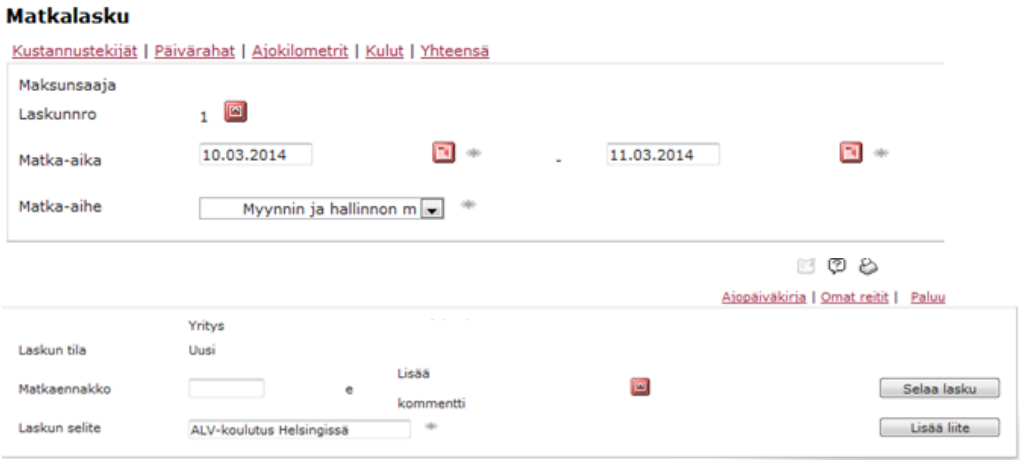
Liite 1 Ohje matkalaskun tekemiseen SonetTravel-matkalaskuohjelmassa

Ohjelmaan kirjautumisen jälkeen, sivun oikeassa reunassa näkyy valikko.



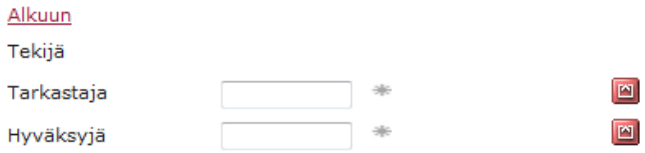
Klikkaamalla Matkalaskut-linkistä pääsee valitsemaan tekeekö uuden kotimaan vai ulkomaan laskun vai tarkasteleeko aikaisempia matkalaskuja. Seuraavista valitaan haluttu toiminto.

Kun tehdään uutta kotimaan matkalaskua, perustiedot tulee täyttää ensiksi. Laskua kannattaa tallentaa tekemisen edetessä, etteivät tiedot vaan katoa laskulta.

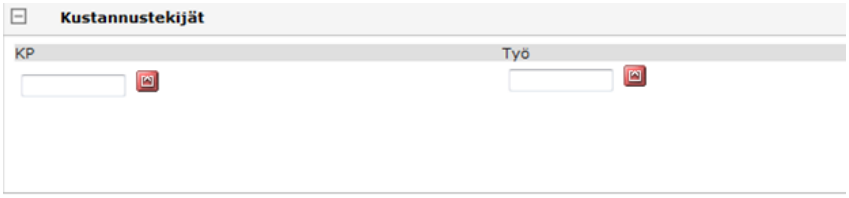


Kaikki tähdellä merkityt kentät ovat pakollisia. Matka-aikaan syötetään matkan alkamis- ja päättymispäivämäärät. Matka-aiheeksi valitaan joko Myynnin ja hallinnon matkakulut tai Projektin matkakulut, riippuen siitä kuuluvatko kustannukset osastolle vai projektille tai työnumerolle. Laskun selite tarkoittaa matkan syytä. Pelkkä työmatka tai kokous ei riitä selitteeksi, vaan matkan tarkoitus täytyy kertoa tarkemmin. Jos matkaa varten on saanut ennakkoa kattamaan työmatkalla aiheutuneita kuluja, ennakko merkitään laskulle perustietoihin. Jos las-

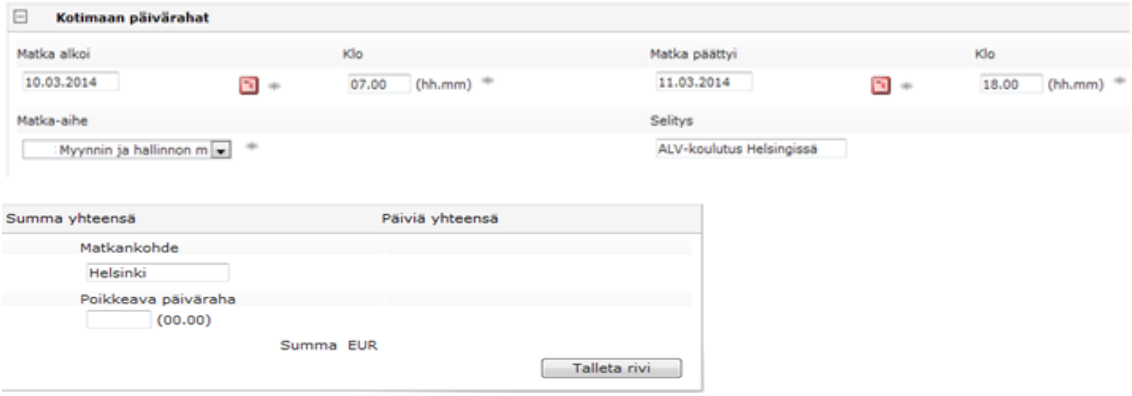
kua tehdään ensimmäistä kertaa, pitää tässä vaiheessa lisätä myös tarkastaja ja hyväksyjä laskun alaosassa. Muuten ohjelma ei anna edetä laskun tekemisessä. Matkustajan tulee selvittää, kuka tarkastaa hänen matkalaskunsa. Matkalaskun tarkastajia on vain muutama, kuka vaan ei saa tarkastaa matkalaskuja. Matkalaskun hyväksyjäksi valitaan oma esimies tai projektikulun tapauksessa projektipäällikkö.



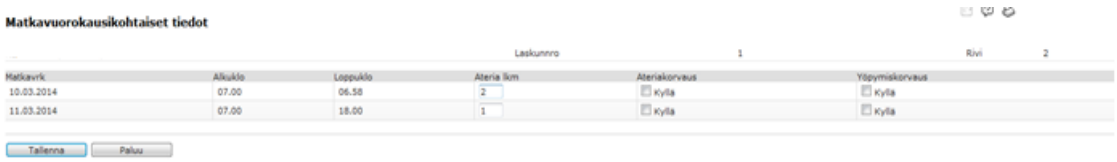
Jos laskulla on kuitillisia kuluja, kuitit täytyy skannata laskulle. Kuittiliitteen voi lisätä jo tässä vaiheessa painamalla ”Lisää liite” -painiketta tai kulurivikohtaisesti myöhemmin. Koulutusten ohjelma on myös liitettävä laskulle. Matkan tarkoitusta voi selventää tarkemmin matkalaskulla olevassa Matkakertomus-kentässä.



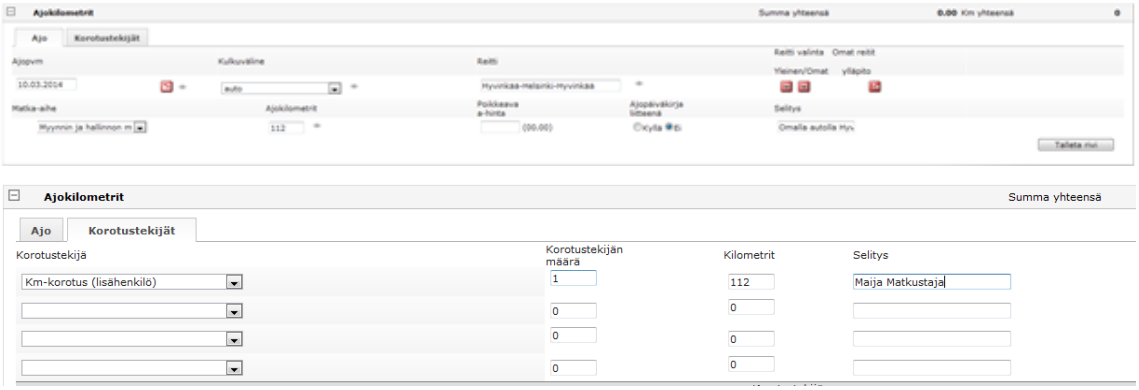
Henkilön kustannuspaikka tulee kustannustekijät-kohtaan automaattisesti henkilötietojen perusteella. Jos kulut halutaan eri kustannuspaikalle tai jaettavan useammalle, kustannuspaikat on lisättävä itse. Jos kyseessä on projektikulut, projekti- ja elementtinumero tai työnumero on aina lisättävä itse. Useamman jakorivin saa painamalla oikealta Uusi jakorivi. Jakoprosentin tulee aina olla yhteensä 100.



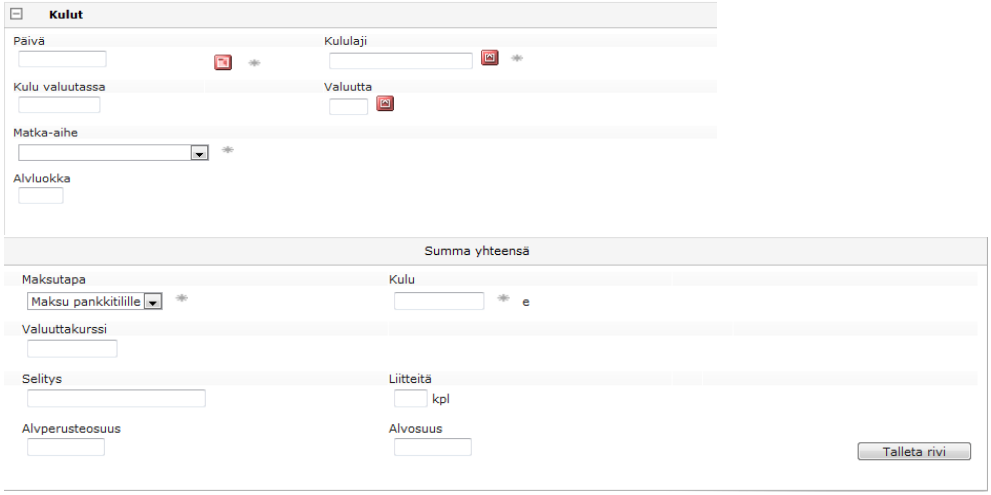
Kotimaan päivärahat -kohdassa merkitään matkan alkamis- ja päättymiskellonajat sekä matkankohde. Laskun selitykseen voi kirjoittaa vielä matkan aiheen. Kun painetaan Talleta rivi, näyttöön avautuu matkavuorokausikohtaiset tiedot.



Tässä merkitään matkavuorokausien aikana saadut ilmaiset ateriat tai mahdollinen ateriakorvaus ja yöpymiskorvaus. Ateriakorvaukseen on oikeutettu silloin, kun matkasta ei suoriteta päivärahaa eikä matkustajalla ole työn vuoksi ollut mahdollisuutta aterioida ruokailutauolla tavanomaisella ruokapaikalla. Yöpymiskorvaukseen on oikeutettu, kun päivärahaan oikeuttavasta matkavuorokaudesta vähintään 4 tuntia on välillä 21.00-07.00, eikä työnantaja järjestä matkustajalle ilmaista majoitusta tai korvaa majoittumiskustannuksia. Kun tiedot on syötetty, painetaan tallenna.



Ajokilometreihin merkitään ajopäivämäärä, kulkuväline, ajettu reitti ja kilometrit sekä matka-aihe. Järjestelmässä on valmiina muutama yleisimmistä reiteistä, ne saa valittua reittivalinta-kohdasta. Selitykseen voi kirjoittaa ajon syyn. Kilometrien korotustekijät merkitään Korotustekijät-välilehdellä. Niitä ovat esimerkiksi mukana matkustavat henkilöt tai isot esineet. Selitys-kenttään tulee kirjoittaa lisähenkilön nimi tai selvitys isoista esineistä. Rivi tallennetaan Talleta rivi -painikkeesta.

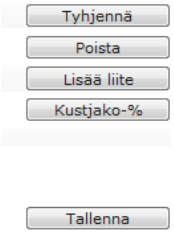


Kulut syötetään matkalaskulle kulut-välilehdellä. Kuluriville syötetään kulun päivämäärä, kululaji, kulun summa euroissa, matka-aihe, kulun kuvaus sekä liitteiden määrä. Kululajeista voi valita joko kotimaan matkustuskulut, ulkomaan matkustuskulut, muut kulut tai edustus. Kaikki kotimaassa tapahtuvat kulut ovat kotimaan matkustuskuluja, vaikka ne liittyisivätkin ulkomaan matkaan. Edustus-kululajia tulee käyttää vain silloin, kun kulu todella on edustusta. Muut kulut -kululajia käytettäessä, tulee rivin selitys-kentässä olla maininta, mille tilille kulu halutaan kirjattavan. Kuluja lisättäessä tulee huomioida, että kuluja ei saa yhdistellä samalle riville, jos ei ole ihan varma niiden yhteensopivuudesta. Mahdolliset arvonlisäverovähennykset tehdään aina yhdelle riville kerrallaan, joten samalle riville ei saa yhdistää eri arvonlisäveroja sisältäviä kuitteja tai kuluja, joista osa on vähennyskelpoisia ja osa ei. Huomionarvoista on myös, että hotelliaamiainen on aina vähennyskelvoton kulu ja tulee laittaa omalle kulurivilleen. Mikäli hotelliaamiainen ei kuulu huoneen hintaan, se on päivärahalla korvattava kustannus ja poistettava hotellilaskun loppusummasta. Hotellikuluista tulee muistaa poistaa minibar-, pyykki- ja muut henkilökohtaiset kulut, niitä ei saa laittaa matkalaskulle. Ravintolakuiteissa tulee aina olla tarjoilun tarkoitus ja osallistujat mainittuna. Kun rivikohtaiset tiedot on syötetty, rivi tallennetaan, jolloin pääsee tarvittaessa syöttämään uutta kuluriviä.

Päivä	Kululaji	Maksutapa	Summa	Alv-%	Selitys	Liite kpl
10.03.2014	Kotimaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	120.00	0.00	Hotelliyöpyminen	1
10.03.2014	Kotimaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	5.00	0.00	Hotelliaamiaine	1
10.03.2014	Kotimaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	24.00	0.00	Paikoitus	1

Yllä olevassa kuvassa on oikeaoppisesti täytetty hotelliyöpyminen, hotelliaamiainen ja paikoitus omille riveilleen. Kuluilla on eri alv-kannat, hotelliyöpyminen sisältää 10 % ja paikoitus 24 % arvonlisäveroa. Hotelliaamiainen on vähennyskelvoton.

Kulurivin tietoja voi muuttaa tallentamisen jälkeen, kun ottaa rivin uudelleen käsittelyyn. Silloin rivin tiedoissa näkyvät seuraavat painikkeet:



Jos liitteet lisätään kuluriveille erikseen, liitteiden lisääminen tapahtuu Lisää liite -painikkeesta. Jos rivikohtaista kustannusjakoa täytyy muuttaa, se tehdään painamalla Kustjako-%. Nämä painikkeet ovat siis näkyvillä vasta, kun rivin on kerran tallentanut ja ottanut uudelleen käsittelyyn.

Matkustuskustannuksien syöttämisen jälkeen, yhteenvedosta on helppo tarkistaa, onko kaikki kulut merkittyinä ja paljon matkalaskun loppusumma on yhteensä. Tässä vaiheessa tulee tarkastaa myös se, että matkalaskuun liittyvät kuitit ja mahdollinen matkan ohjelma on liitetty matkalaskulle.

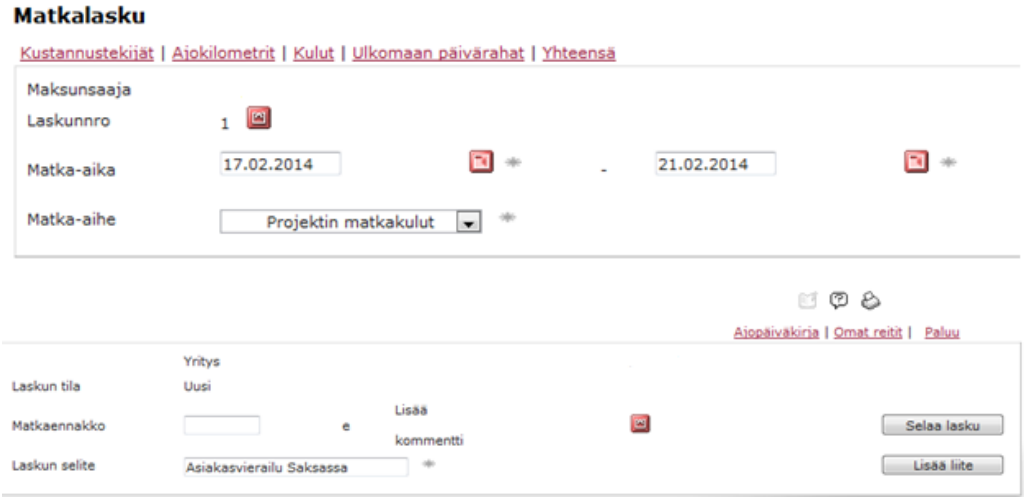
Yhteensä

Erittely	Päivärahat	78.00	EUR	2	Päiviä
	Ajokilometri	48.16	EUR	112	Km
	Kulut	149.00	EUR	3	Liitteitä
	Ulkomaan päivärahat	0.00	EUR	0	Päiviä
	Ennakot	0.00	EUR		
	Ei korvattavat		EUR		
	Maksuun	275.16	EUR		

Jos matkalaskua tarvitsee täydentää myöhemmin, sen voi tallentaa keskeneräisenä laskun alaosassa. Jos matkalasku on valmis, se tulee lähettää tarkastajalle. Ohjelma ilmoittaa, kun matkalasku on lähetetty onnistuneesti seuraavalle käsittelijälle. Matkalaskun alkuperäiset kuitit on muistettava lähettää tarkastajalle heti matkalaskun tekemisen jälkeen. Matkalaskun paperinen versio pitää tulostaa ja lähettää kuittien mukana tai muulla tavoin merkitä, kenen kuiteista ja mistä matkalaskusta on kyse. Laskuja on paljon, joten nimeämättömien kuittien yhdistäminen oikeaan laskuun on erittäin vaikeaa.

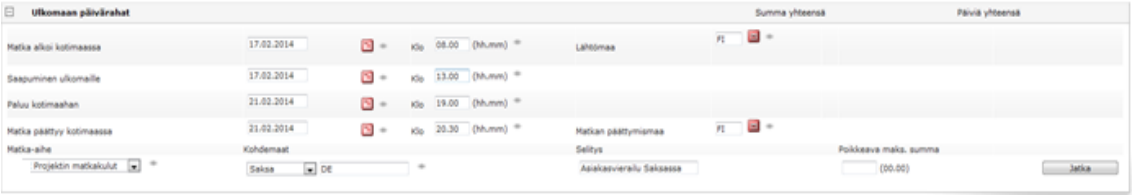
Ulkomaan matkan matkalasku lisätään valitsemalla aluksi Lisää ulkomaan lasku. Perusidea laskun tekemiseen on samanlainen kuin kotimaan matkalaskussa, muutamia poikkeuksia tietenkin löytyy.

Kuvissa ohjeistetaan ulkomaan matkan teko projektikuluna, mutta sama idea on kustannuspaikalle kirjattavan kulun kohdalla, niin kuin kotimaan laskun kohdalla huomataan. On kuitenkin huomioitava, että projektille ei voi edustaa. Edustuskuluriville tulee aina valita Myynnin ja hallinnon matkakulut matka-aiheeksi, vaikka muu lasku olisikin projektikulua.



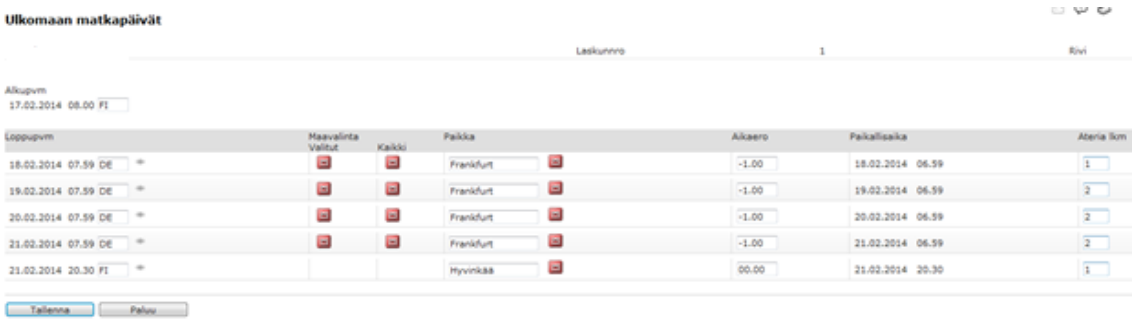
Laskun tekeminen aloitetaan taas syöttämällä perustiedot. Tähdellä merkityt tiedot ovat pakollisia eli laskulle täydennetään matkan alkamis- ja päättymispäivämäärät, matka-aihe sekä laskun selite. Matkan tarkoitusta voi selostaa tarkemmin Matkakertomus-kentässä.

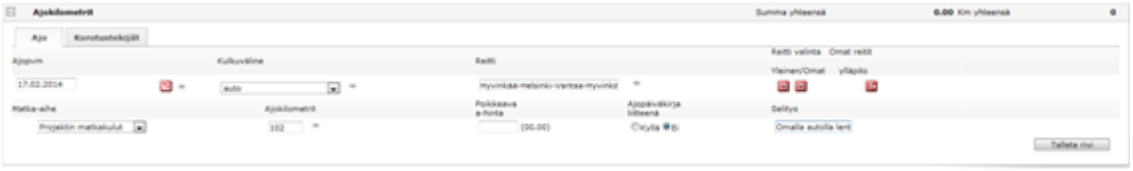
Kun kyseessä on projektin matkakulut, laskulle tulee aina täydentää projekti- ja elementtinumero tai työnumero. Näitä ohjelma ei osaa mistään hakea automaattisesti. Kun ne täydentää laskun alussa, ohjelma osaa lisätä ne jokaiselle kuluriville. Jos projektinumerokenttää muokkaa jälkikäteen, se pitää muokata jokaiselle kuluriville erikseen. Ohjelma ei osaa muokata kustannustekijöitä kuluriveille, kun kulurivit on kertaalleen tallennettu.



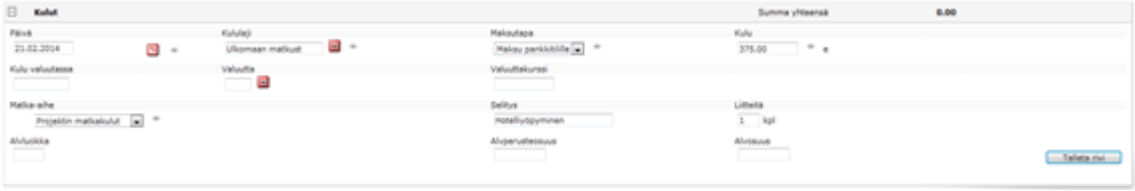
Ulkomaan päivärahat -kohdassa täytetään, milloin matka alkoi kotimaassa, milloin saavuttiin ulkomaille, milloin saavuttiin Suomeen ja milloin matka päättyi kotimaassa. Paluu kotimaahan -kohtaan tulee aika, jolloin saapuu esimerkiksi Helsinki-Vantaan lentokentälle, eikä aika, jolloin lähtee ulkomailta Suomeen. Lisäksi täytetään matkan lähtö- ja päättymismaa, kohdemaat ja matka-aihe. Selitys-kenttään voi kirjoittaa matkan tarkoituksen. Tämän jälkeen painetaan Jatka.

Seuraavaksi täytetään matkavuorokausikohtaiset tiedot. Ohjelma laskee matkavuorokaudet automaattisesti. Matkustajan tulee täyttää paikka-kohtaan, missä on ollut, kun kyseinen matkavuorokausi päättyi. Jos kohdemaita on useampia, oikeat maat tulee vaihtaa matkavuorokausille Maavalinta-kohdasta. Tässä näkymässä merkitään myös matkavuorokausien aikana saadut ateriat. Kun tiedot on syötetty, painetaan Tallenna.





Ajokilometreihin merkitään ajetut kilometrit. Esimerkiksi matka lentokentälle ja takaisin. Tietoihin merkitään ajopäivämäärä, kulkuväline, ajettu reitti ja kilometrit sekä matka-aihe. Selitykseen voi kirjoittaa tarkentavan tekstin ajon tarkoituksesta. Korotustekijät lisätään korotustekijät-välilehdellä. Rivi tallennetaan painamalla Talleta rivi.



Ulkomaan kuluihin ei merkitä arvonlisäverovähennyksiä kuluriveille, mutta selvyyden parantamiseksi eri kulut on laitettava eri riveille. Kun kuluja lisätään, merkitään kulun päivä, kululaji, kulu euroissa, matka-aihe, kulun selitys ja liitteiden määrä. Jos kulu on eri valuutassa kuin euro, summa merkitään Kulu valuutassa -kenttään ja valitaan valuutta järjestelmästä. Ohjelma laskee euromääräisen summan automaattisesti ohjelmasta tulevan valuuttakurssin perusteella. Jos ohjelmassa ei ole määriteltynä tarvittavaa valuuttaa, valuuttakurssin voi merkitä itse, mutta matkalaskulle pitää liittää tosite, josta näkyy, mistä käytetty valuuttakurssi on otettu. Paina Talleta rivi, kun rivi on valmis.

Päivä	Kululaji	Maksutapa	Summa	Alv-%	Selitys	Liite kpl
17.02.2014	Kotimaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	100.00	0.00	Paikoitus	1
21.02.2014	Ulkomaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	375.00	0.00	Hotelliyöpymine	1
21.02.2014	Ulkomaan matkustuskulut	Maksu pankkitilille	57.60	0.00	Taksit hotelli-	2

Oikeaoppinen kulujen erittely näyttää tältä. Lentokentän paikoituskululle on valittu kululajiksi kotimaan matkustuskulut ja se on omalla rivillään. Omilla riveillään ovat myös hotelliyöpyminen ja ulkomaan taksit kululajeinaan ulkomaan matkustuskulut. Tarkastajan on helppo tarkastaa kulut, kun ne on selkeästi eroteltuna. Hotellikuittien kohdalla tulee huomioida, että hotelliaamiainen ei ole verovapaasti korvattavissa, jos se ei sisälly huoneen hintaan. Hotelliaamiaisen osuus tulee silloin poistaa laskulta, koska se on päivärahalla korvattava kustannus. Jos hotelliaamiainen sisältyy huoneen hintaan, se voidaan korvata. Kuitit tulee myös olla yrityksen nimellä ja osoitteella varustettuja. Tämä on erittäin tärkeää, jotta kuluista saadaan haettua mahdollinen arvonlisävero takaisin. Ruokailukuiteissa tulee olla merkittynä tilaisuuden tarkoitus ja osallistujat.

Yhteenvedosta voi tarkistaa laskun loppusumman. Kun laskulla on tarvittavat tiedot, laskun voi tallentaa keskeneräisenä tai lähettää tarkastajalle. Tässä vaiheessa on hyvä vielä tarkistaa, että kuittikopiot ja mahdollinen matkan ohjelma on liitetty laskulle. Sähköisen laskun lähettämisen jälkeen, kuittikopiot tulee lähettää viipymättä tarkastajalle.